

**T.C.  
ERCIYES ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI**

**YENİ TÜRK TİCARET KANUNU SONRASI  
TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİM**

**Hazırlayan  
Saliha Büşra BAYAT**

**Danışman  
Prof. Dr. Şaban UZAY**

**Yüksek Lisans Tezi**

**Nisan 2015  
KAYSERİ**



**T.C.  
ERCIYES ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI**

**YENİ TÜRK TİCARET KANUNU SONRASI TÜRKİYE’  
DE BAĞIMSIZ DENETİM**

**(Yüksek Lisans Tezi)**

**Hazırlayan  
Saliha Büşra BAYAT**

**Danışman  
Prof. Dr. Şaban UZAY**

**Nisan 2015  
KAYSERİ**

## **BİLİMSEL ETİĞE UYGUNLUK**

Bu çalışmadaki tüm bilgilerin, akademik ve etik kurallara uygun bir şekilde elde edildiğini beyan ederim. Aynı zamanda bu kural ve davranışların gerektirdiği gibi, bu çalışmanın özünde olmayan tüm materyal ve sonuçları tam olarak aktardığımı ve referans gösterdiğimi belirtirim.

Saliha Büşra BAYAT

**“Yeni Türk Ticaret Kanunu Sonrası Türkiye’ de Bağımsız Denetim”** adlı Yüksek Lisans tezi, Erciyes Üniversitesi Lisansüstü Tez Önerisi ve Tez Yazma Yönergesi’ ne uygun olarak hazırlanmıştır.

Tezi Hazırlayan  
Saliha Büşra BAYAT

Danışman  
Prof. Dr. Şaban UZAY

İşletme Anabilim Dalı Başkanı  
Prof. Dr. Osman UNUTULMAZ

Prof. Dr. Şaban UZAY danışmanlığında **Saliha Büşra BAYAT** tarafından hazırlanan “**YENİ TÜRK TİCARET KANUNU SONRASI TÜRKİYE’ DE BAĞIMSIZ DENETİM**” adlı bu çalışma, jürimiz tarafından Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü **İşletme Anabilim Dalında Yüksek Lisans** tezi olarak kabul edilmiştir.

17/04/2015

**JÜRİ:**

Danışman : Prof. Dr. Şaban UZAY

Üye :Doç. Dr. Şükran Güngör TANÇ

Üye :Yrd. Doç. Dr. Burak ADIGÜZEL

*S. Uzey*

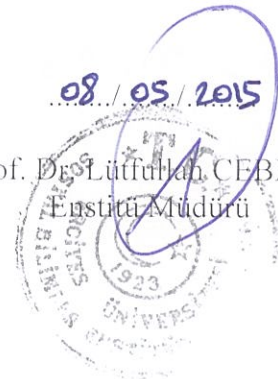
*Ş. Güngör*

*B. Adigüzel*

**ONAY:**

Bu tezin kabulü Enstitü Yönetim Kurulunun **08/05/2015** tarih ve **09** sayılı kararı ile onaylanmıştır.

Prof. Dr. Lütfullah ÇEBECİ  
Enstitü Müdürü



## ÖNSÖZ VE TEŞEKKÜR

Çalışmanın amacı; 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile düzenlenen bağımsız denetim mesleğinin incelenmesi ve Kanun hükümlerinin analiz edilmesidir.

Çalışmanın birinci bölümünde bağımsız denetim kavramı ve bağımsız denetimin özellikleri açıklanmış, bağımsız denetimin dünyada ve Türkiye’ de filli ve yasal gelişim süreci incelenmiştir. İkinci bölümde 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun yapım süreci incelenerek denetim düzenlemelerine ihtiyaç duyulma sebepleri açıklanmıştır. Bağımsız denetim ve finansal raporlama alanında Kanun ile getirilen yeniliklerin tespit edildiği bu bölümde son olarak Kanunda öngörülen suçlara ve yaptırımlara yer verilmiştir. Çalışmanın üçüncü bölümünde 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda ve kanuna bağlı ikincil mevzuatta bağımsız denetime ilişkin düzenlemeler analiz edilmiştir. Dördüncü ve son bölümde ise 6102 sayılı Kanunda bağımsız denetim dışında düzenlenen anonim şirketlerin Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca yürütülecek KOBİ denetimi, özel denetim, kaldırılan işlem denetimi, Gümrük ve Ticaret Bakanlığının denetim yetkisi ve riskin erken saptanması ve yönetimi komitesince yürütülecek risk denetimi incelenmiştir.

Öncelikle tezin oluşum süreci boyunca maddi ve manevi hiçbir desteğini esirgemeyerek bu sancılı süreçte daima yanımda olan aileme ve özellikle sevgili kardeşim Muhammed Musab Bayat’ a en içten minnettarlığımı sunarım.

Çalışmanın her aşamasında kıymetli fikirlerini paylaşmaktan kaçınmayarak ilgi ve desteğini esirgemeyen, çalışma boyunca beni daima cesaretlendiren tez danışmanım Prof.Dr. Şaban Uzay’ a, değerli görüş ve önerileriyle tezin oluşmasında katkıda bulunan Prof.Dr. Korkut Özkorkut’ a ve Yrd.Doç.Dr. Hülya Çoştan’ a şükranlarımı sunarım.

**Saliha Büşra BAYAT**

Kayseri, Nisan 2015

# YENİ TÜRK TİCARET KANUNU SONRASI TÜRKİYE’ DE BAĞIMSIZ DENETİM

**Saliha Büşra BAYAT**

**Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**

**Yüksek Lisans Tezi, Nisan 2015**

**Danışman: Prof. Dr. Şaban UZAY**

## KISA ÖZET

Bağımsız denetim mesleği 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun kabulüne kadar yürürlükte kalan 1926 tarihli 865 sayılı Türk Ticaret Kanununda ve 1956 tarihli 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununda düzenlenmemiştir. Ancak özellikle 20 nci yüzyılın ikinci yarısından itibaren dünyada ve ülkemizde yaşanan gelişmeler, teknoloji ve internet kullanımının yaygınlaşması, ülke ekonomisinin büyümesi ve AB üyelik sürecinin hızlanması gibi faktörler bağımsız denetim mesleğinin ticaret kanununda düzenlenmesi ihtiyacını doğurmuştur. Anonim şirketlerin etkilediği geniş kitlenin korunması açısından yöneticiler ile paydaşlar arasındaki bilgi asimetrisinin giderilmesi amacı ile uzman denetçiler tarafından hazırlanan bağımsız denetim raporlarına ihtiyaç duyulmuştur.

Bağımsız denetim alanında önemli değişiklikleri ve yenilikleri beraberinde getiren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, “Denetleme” başlıklı 10 maddelik müstakil bir bölümde bağımsız denetime ilişkin ilke ve kuralları belirlemiştir. Buna göre Kanun, bağımsız denetimin konusunu ve kapsamını, bağımsız denetçinin niteliklerini, seçimini, görevden alınmasını ve sorumluluklarını, denetim raporunu ve görüş yazılarını ayrıntılı ve açıklayıcı bir şekilde düzenlemiştir.

6102 sayılı Kanun düzenlemelerini tamamlama amacı ile uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını ve denetim standartlarını yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini sağlamak, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak üzere 2 Kasım 2011 tarihinde Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu oluşturulmuştur.

**Anahtar Kelimeler:** Bağımsız Denetim; Türk Ticaret Kanunu; Anonim Şirket



# **NEW TURKISH COMMERCIAL CODE AFTER THE INDEPENDENT AUDITING IN TURKEY**

**Saliha Büşra BAYAT**

**Erciyes University Social Sciences Institute**

**M.Sc. Program Thesis, April 2015**

**Supervisor: Prof. Dr. Şaban UZAY**

## **ABSTRACT**

The independent auditing profession was not arranged by Law No. 865 on Turkish Commercial Code of 1926 that remained in force until the acceptance of Law No. 6102 on Turkish Commercial Code and so Law No. 6762 on Turkish Commercial Code of 1956. However latest advances in our country and the world especially since the second half of the 20<sup>th</sup> century and some factors such as the expansion of technology and internet usage, the growth of the national economy and the accelerating of the EU membership process create need for the arrangement of the independent auditing profession by commercial code. Independent audit reports prepared by expert members of a profession are needed with the purpose of overcoming the information asymmetry between managers and stakeholders because of protection of the large mass affected by the structure of the joint-stock company.

Law No.6102 on Turkish Commercial Code which brings about significant changes and innovations in the independent audit area has determined principles and rules about the independent audit in the ten articles chapter entitled “Auditing”. By this way the Code has explicated the subject and scope of the auditing, qualifications, selection, dismissal and responsibilities of the independent auditor, audit report and opinion articles.

Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority (KGK) is constituted on November 2, for the use of publishing accounting and auditing standards of Turkey in accordance with international standards, providing a practice unity in the independent auditing, authorizing independent auditors and independent auditing organizations, controlling their activities and making public oversight of the independent auditing area with the aim of supplementing arrangements of Law No. 6102.

**Key Words:** Independent Audit; Turkish Commercial Code; Joint-Stock Company

## İÇİNDEKİLER

### YENİ TÜRK TİCARET KANUNU SONRASI TÜRKİYE' DE BAĞIMSIZ DENETİM

	<u>Sayfa</u>
BİLİMSEL ETİĞE UYGUNLUK SAYFASI.....	ii
YÖNERGEYE UYGUNLUK SAYFASI .....	iii
KABUL VE ONAY SAYFASI.....	iv
ÖNSÖZ VE TEŞEKKÜR .....	v
KISA ÖZET .....	vi
ABSTRACT .....	vii
İÇİNDEKİLER .....	viii
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xiv
<b>GİRİŞ .....</b>	<b>1</b>

#### 1.BÖLÜM:

#### BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI VE TÜRK HUKUKUNDA BAĞIMSIZ DENETİM MESLEĞİ

<b>1.1. BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI.....</b>	<b>4</b>
<b>1.1.1. Bağımsız Denetimin Tarihçesi ve Gelişim Süreci.....</b>	<b>4</b>
1.1.1.1. İngiltere .....	8
1.1.1.2. Almanya .....	10
1.1.1.3. Amerika Birleşik Devletleri .....	11
<b>1.1.2. Bağımsız Denetimin Tanımı ve Genel Özellikleri .....</b>	<b>14</b>
1.1.2.1. Ekonomik Olaylar ve Faaliyetlerle İlgili İddiaları Konu Edinir.....	17
1.1.2.2. Önceden Saptanmış Ölçüt, Standart ve Teknikleri Esas Alır .....	18

1.1.2.3. Tarafsızca Kanıt Toplanır ve Toplanan Bu Kanıtlar Değerlendirilir .....	19
1.1.2.4. Tarafsız ve Uzman Meslek Mensupları Tarafından Yürütülür .....	20
1.1.2.5. Belli Bir Alana ve Döneme İlişkindir .....	20
1.1.2.6. Edinilen Kanaat Bir Rapor Aracılığıyla İlgililere Duyurulur .....	21
1.1.3. Bağımsız Denetimin Vergi Denetiminden ve İç Denetimden Farkı .....	22
1.2. TÜRKİYE’ DE BAĞIMSIZ DENETİM MESLEĞİNİN GELİŞİMİ .....	25
1.2.1. Türkiye’ de Bağımsız Denetim Mesleğinin Fiilen Başlaması .....	25
1.2.2. Türkiye’ de Bağımsız Denetim Mesleğinin Yasal Olarak Başlaması .....	32
1.2.2.1. 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler ...	34
1.2.2.2. 6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanununda Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler .....	40
1.2.2.3. 5411 Sayılı Bankacılık Kanununda Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler .....	48
1.2.2.4. 5684 Sayılı Sigortacılık Kanununda Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler .....	53
1.2.2.5. Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunun Bağımsız Denetime İlişkin Yaptığı Yasal Düzenlemeler .....	55
1.2.2.6. 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanununda Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler .....	57
1.2.2.7. 660 Sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler .....	63
1.3. BÖLÜM SONUCU .....	67

## 2. BÖLÜM:

### 6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNUNUN ANALİZİ

2.1. TÜRK TİCARET KANUNUNUN YAPIM SÜRECİ VE BAĞIMSIZ DENETİM ALANINDA KANUNA BAĞLI İKİNCİL DÜZENLEMELER ...	69
2.2. 6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU İLE GETİRİLEN YENİLİKLER .....	81

<b>2.2.1. Bağımsız Denetim ve Finansal Raporlama Alanındaki Yenilikler .....</b>	<b>82</b>
2.2.1.1. Bağımsız Denetimin Kurallarının Tek Bir Çatı Altında Toplanması.....	82
2.2.1.2. Bağımsız Denetimin İhtiyari Olmaktan Çıkarılması ve Zorunlu Hale Getirilmesi .....	83
2.2.1.3. Murakıplık Müessesesine Son Verilerek Mesleki Uzmanlık Prensibinin Benimsenmesi.....	85
2.2.1.4. Denetimin Zorunlu Organ Niteliğine Son Verilmesi .....	86
2.2.1.5. Finansal Tabloların Türkiye Muhasebe Standartlarına Uygun Hazırlanması Kuralının Getirilmesi.....	87
2.2.1.6. Ticari Defter Tutma Zorunluluğunun Düzenlenmesi.....	91
2.2.1.7. Envanter Tutma Yöntemi ve Kuralları İle Varlık Değerlemesi İlkelerinin Türkiye Muhasebe Standartları İle Bağlantılı Olarak Düzenlenmesi.....	93
2.2.1.8. Açılış Bilançosu, Yıllık Bilanço ve Gelir Tablosu Düzenleme Zorunluluğu Getirilmesi .....	94
2.2.1.9. Riskin Erken Saptanması Komitesi Oluşturma Zorunluluğu Getirilmesi .....	95
<b>2.2.2. Bağımsız Denetimle Bağlantılı Diğer Önemli Yenilikler .....</b>	<b>96</b>
2.2.2.1. Denetime Tabi Tüm Şirketlere İnternet Sitesi Oluşturma ve Gerekli Bilgileri Burada Yayınlama Zorunluluğu Getirilmesi .....	97
2.2.2.2. Genel Kurul ve Müdürler Kuruluna Çevrimiçi Katılım İmkânı Getirilmesi.....	98
2.2.2.3. Tek Kişi Ortaklı Sermaye Şirketi Kurma İmkânı Getirilmesi.....	100
2.2.2.4. Şirket Dışından Yönetim Kurulu Üyesi Atama İmkânı Getirilmesi	101
2.2.2.5. Pay Sahiplerine Şirkete Borçlanma Yasağı Getirilmesi .....	102
<b>2.3. 6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNUNDA DÜZENLENEN SUÇLAR VE ÖNGÖRÜLEN YAPTIRIMLAR .....</b>	<b>104</b>
2.3.1. Defter Tutma, Onaylatma, Saklama ve İbraz Yükümlülüğünün İhlali ..	107
2.3.2. Münferit ve Konsolide Finansal Tabloların Türkiye Muhasebe Standartlarına Uygun Tutulmaması .....	109
2.3.3. Bağlı ve Hâkim Şirketlerin Raporlarının Düzenlenmemesi .....	110

2.3.4. Bakanlık Denetiminin Engellenmesi Amacı İle İstenen Defter, Kayıt ve Belgelerin Verilmemesi .....	110
2.3.5. Şirket Kurucularının Kanuna Aykırı Beyanda Bulunması, Pay Sahiplerinin ve Yönetim Kurulu Üyelerinin Şirkete Borçlanma Yasağına Aykırı Davranması.....	112
2.3.6. Ticari Defterlerin Mevcut Olmaması veya Mevcut Olan Defterlerin Hiçbir Kayıt İçermemesi yahut Usulüne Uygun Olarak Saklanmaması	113
2.3.7. Sır Saklama Yükümünün İhlali.....	114
2.3.8. Belgelerin ve Beyanların Kanuna Aykırı Düzenlenmesi.....	115
2.3.9. Sermaye Hakkında Yanlış Beyanda Bulunma .....	115
2.3.10. Değer Biçilmesinde Yolsuzluk Yapılması .....	116
2.3.11. Halktan Para Toplama Yasağının İhlali .....	116
2.3.12. İnternet Sitesinin Oluşturulmaması veya İnternet Sitesine Koyulması Gereken İçeriğin Usulüne Uygun Şekilde Koyulmaması.....	117
<b>2.4. 6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNUNDA BAĞIMSIZ DENETİM DÜZENLEMESİNİ GEREKTİREN FAKTÖRLER.....</b>	<b>119</b>
2.4.1. Dünyadaki Gelişmeler ve Dış Faktörler .....	119
2.4.2. Türkiye’ deki Gelişmeler ve İç Faktörler .....	122
<b>2.5. BÖLÜM SONUCU .....</b>	<b>125</b>

### **3. BÖLÜM:**

#### **6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU KAPSAMINDA BAĞIMSIZ DENETİM**

<b>3.1. ANONİM ŞİRKETLERDE BAĞIMSIZ DENETİM DÜZENLEMELERİ... 126</b>	
3.1.1. Denetimin Organ Niteliğini Kaybetmesi .....	127
3.1.2. TTK m. 397 Kapsamında Bağımsız Denetim .....	128
3.1.2.1. 6335 Sayılı Kanun İle Yapılan Değişiklik.....	131
3.1.2.1.1. Bağımsız Denetime Tabi Şirketler.....	132
3.1.2.1.1.1. Büyüklüklerine Göre Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketler.....	133
3.1.2.1.1.2. Doğrudan Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketler ...	137

3.1.2.1.1.3. Faaliyet Konularına ve Büyüklüklerine Göre Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketler.....	140
3.1.2.1.2. Bağımsız Denetimin Esası.....	144
3.1.2.2. 6455 Sayılı Kanun İle Yapılan Değişiklik.....	147
3.1.3. Denetimin Konusu ve Kapsamı .....	149
3.1.3.1. Finansal Tablo Denetimi.....	158
3.1.3.1.1. Konsolide Finansal Tablo Denetimi .....	161
3.1.3.2. Yönetim Kurulunun Yıllık Faaliyet Raporunun Denetimi .....	162
3.1.3.3. Riskin Erken Saptanması ve Yönetimi Komitesinin Denetimi.....	163
3.1.3.4. Envanter Dâhil Tüm Şirket Muhasebesinin Denetimi.....	165
3.1.3.5. Türkiye Denetim Standartlarının Öngördüğü Ölçüde İç Denetimin Denetimi .....	166
3.1.4. Bağımsız Denetçi .....	167
3.1.4.1. Bağımsız Denetçi Olabilecekler .....	167
3.1.4.1.1. Gerçek Kişi Bağımsız Denetçiler .....	171
3.1.4.1.2. Tüzel Kişi Bağımsız Denetim Kuruluşları .....	179
3.1.4.2. Bağımsızlığa ve Tarafsızlığa Engel Durumlar .....	186
3.1.4.3. Denetçi Rotasyonu.....	190
3.1.4.4. Denetimde Hizmet Sınırlaması .....	195
3.1.4.5. Denetçinin Seçimi ve Atanması .....	201
3.1.4.5.1. Denetçinin Genel Kurul Tarafından Seçilmesi .....	201
3.1.4.5.2. Denetçinin Mahkeme Tarafından Atanması.....	204
3.1.4.6. Denetim İlişkisinin Sona Ermesi.....	208
3.1.4.6.1. Denetçinin Görevden Alınması.....	209
3.1.4.6.2. Denetçinin Denetleme Sözleşmesini Feshetmesi.....	209
3.1.5. Denetim Raporu .....	211
3.1.6. Görüş Yazıları .....	218
3.1.6.1. Olumlu Görüş Yazısı.....	220
3.1.6.2. Sınırlı Olumlu Görüş Yazısı .....	220
3.1.6.3. Olumsuz Görüş Yazısı .....	222
3.1.6.4. Görüş Vermekten Kaçınma Yazısı.....	224
3.1.7. Şirket ve Denetçi Arasındaki Görüş Ayrılıkları.....	226
3.1.8. Denetçilerin Hukuki ve Sır Saklamadan Doğan Sorumlulukları.....	227

<b>3.2. ANONİM ŞİRKET DIŞINDAKİ SERMAYE ŞİRKETLERİNDE BAĞIMSIZ DENETİM DÜZENLEMELERİ.....</b>	<b>232</b>
<b>3.2.1. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketlerde Bağımsız Denetim Düzenlemeleri.....</b>	<b>233</b>
<b>3.2.2. Limited Şirketlerde Bağımsız Denetim Düzenlemeleri.....</b>	<b>235</b>
<b>3.3. BÖLÜM SONUCU .....</b>	<b>238</b>

#### **4. BÖLÜM:**

#### **TÜRK TİCARET KANUNUNDA DÜZENLENEN DİĞER DENETİM TÜRLERİ**

<b>4.1. BAĞIMSIZ DENETİM DIŞINDA KALAN ANONİM ŞİRKETLERİN (KOBİ) DENETİMİ .....</b>	<b>244</b>
<b>4.1.1. Denetimin Konusu.....</b>	<b>248</b>
<b>4.1.2. Denetçilerin Nitelikleri.....</b>	<b>250</b>
<b>4.1.3. Denetim Faaliyetleri ve Denetçilerin Görev ve Yetkileri.....</b>	<b>251</b>
<b>4.1.4. Denetçilerin Seçimi ve Azli.....</b>	<b>253</b>
<b>4.1.5. Denetim Raporu .....</b>	<b>255</b>
<b>4.2. ÖZEL DENETİM.....</b>	<b>256</b>
<b>4.3. KALDIRILAN İŞLEM DENETİMİ.....</b>	<b>264</b>
<b>4.4. BAKANLIĞININ DÜZENLEME ve DENETLEME YETKİSİ .....</b>	<b>268</b>
<b>4.4.1. Bakanlık Denetimi.....</b>	<b>269</b>
<b>4.4.2. Ticaret Sicil Müdürlüklerinin İnceleme ve Denetim Yetkisi.....</b>	<b>276</b>
<b>4.5. RİSKİN ERKEN SAPTANMASI KOMİTESİ VE RİSK DENETİMİ.....</b>	<b>278</b>
<b>4.6. 6762 SAYILI ESKİ TÜRK TİCARET KANUNUNDA DENETİM DÜZENLEMESİ .....</b>	<b>282</b>
<b>4.7. BÖLÜM SONUCU .....</b>	<b>287</b>
<b>SONUÇ.....</b>	<b>290</b>
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>295</b>
<b>ÖZ GEÇMİŞ</b>	

**KISALTMALAR**

AA	:	Arthur Andersen
AAA	:	The American Accounting Association Amerikan Muhasebe Birliği
AAPA	:	American Association of Public Accountants Amerikan Kamu Muhasebecileri Birliği
AB	:	Avrupa Birliği
AET	:	Avrupa Ekonomi Topluluğu
AIA	:	American Institute of Accountants Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü
AICPA	:	American Institute of Certified Public Accountants Amerikan Ruhsatlı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
ASB	:	Auditing Standards Board Denetim Standartları Kurulu
AT	:	Avrupa Topluluğu
BDDK	:	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BDS	:	Bağımsız Denetim Standardı
BDY	:	Bağımsız Denetim Yönetmeliği
BİST	:	Borsa İstanbul Anonim Şirketi
BK	:	5411 Sayılı Bankacılık Kanunu
BKK	:	2012/4213 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı
CPA	:	Certified Public Accountants Ruhsatlı Kamu Muhasebecileri
ÇUEHY	:	Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik
DRSC	:	Deutsches Rechnungs Standarde Komitee Almanya Muhasebe Standartları Komitesi
e.t.	:	Erişim Tarihi
EPDK	:	Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
eTTK	:	6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu
FASB	:	Financial Accounting Standards Board Finansal Muhasebe Standartları Kurulu



g.g.	:	Genel Gerekçe
g.m.	:	Geçici Madde
GAAS	:	Generally Accepted Auditing Standards Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
IAASB	:	International Auditing and Assurance Standards Board Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
IAS/UMS	:	International Accounting Standards Uluslararası Muhasebe Standartlar
ICAEW	:	Institute of Chartered Accountants of England and Wales İngiltere ve Galler Uzman Muhasebeciler Enstitüsü
IESBA	:	International Ethics Standards Board for Accountants Muhasebeciler İçin Uluslararası Etik Standartları Kurulu
IFAC	:	The International Federation of Accountants Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IFIAR	:	International Forum of Independent Audit Regulators Uluslararası Bağımsız Denetim Otoriteleri Forumu
IFRS/UFRS	:	International Financial Reporting Standards Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
ISA	:	International Standards of Auditing Uluslararası Denetim Standartları
İMKB	:	İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
İSMMO	:	İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
İSO	:	İstanbul Sanayi Odası
KAYİK	:	Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
KGK	:	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KHK	:	Kanun Hükmünde Kararname
m.	:	Madde
m.g.	:	Madde Gerekçesi
m.m.	:	Mülga Madde
MSUGT	:	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
NASBA	:	National Association of State Boards of Accountancy Ulusal Eyalet Muhasebe Başkanlıkları Birliği
p.	:	Paragraf

PCAOB	:	Public Company Accounting Oversight Board Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu
RG	:	Resmi Gazete
s.	:	Sayfa
SEA	:	Security Exchange Act Menkul Kıymetler Yasası
SEBA	:	Security Exchange Board Act Menkul Kıymetler Borsası Yasası
SEC	:	Security Exchange Commission Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu
SerPK	:	6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu
SK	:	5684 Sayılı Sigortacılık Kanunu
SM	:	Serbest Muhasebeci
SMMM	:	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SOA	:	Sarbanes Oxley Act.
SPK	:	Sermaye Piyasası Kurulu
TBK	:	6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu
TBMM	:	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TDS	:	Türkiye Denetim Standartları
TFRS	:	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	:	Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	:	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	:	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TNB	:	Türkiye Noterler Birliği
TOBB	:	Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
TTK	:	6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu
TÜDESK	:	Türkiye Denetim Standartları Kurulu
TÜRMOB	:	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UAA	:	Uniform Accountancy Act Tek Düzen Muhasebe Kanunu
VUK	:	213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
YMM	:	Yeminli Mali Müşavir

## GİRİŞ

Birikimlerini yatırıma dönüştürmek isteyen tasarruf sahiplerinin bir araya gelmesiyle oluşan işletmeler, yatırımcıları zamanında ve tam ve doğru olarak bilgilendirmek mükellefiyeti altındadır. Zira yatırımcılar geleceğe ilişkin kararlarını ancak finansal tablolarda yer alan veriler üzerinden şekillendirmektedir. Mevcut ve müstakbel yatırımcıların şirketin finansal durumu hakkında doğru ve objektif bilgi edinebilmeleri birikimlerini güvence altına almaları ve riskleri öngörerek optimal fayda sağlayacak adımlar atabilmeleri için kaçınılmaz bir gerekliliktir.

Ülke ekonomisinin büyümesi ve uluslararası piyasalara entegre olma çabaları aile şirketlerinin yerini küresel şirketlere bırakması ve şirketlerin ortak sayısının giderek daha fazla artması sonucunu doğurmuştur. Özellikle halka açık şirketlerde ve çok ortaklı şirketlerde paydaşların her birinin eş zamanlı olarak zamanında ve doğru bilgilendirilmesi oldukça zordur. Çok ortaklı şirketlerde paydaşların münferit olarak yönetime müdahale edememesi ve şirket yönetimi ile ilgili her konuda bilgi sahibi olamaması buna karşın bazen şirket paydaşı dahi olmayan yönetim kurulu üyelerinin kaynağından ve doğru bilgi sahibi olması paydaşlar ile yöneticiler arasında bilgi asimetrisi yaratmaktadır. Bu bilgi asimetrisi ancak bağımsız ve uzman kişilerin adeta şirketin karnesi niteliğindeki finansal tablolarda yer alan bilgileri genel geçerliliğe sahip ölçütlere uygun olacak şekilde inceleyip analiz ederek bunu bir rapor halinde pay sahiplerine sunmasından ibaret olan bağımsız denetim ile aşılabılır. Bağımsız denetim ile, mevcut ve müstakbel paydaşların zamanında, tam ve doğru olarak bilgilendirilmesinin yanı sıra şirketlerin şeffaflaşmasına katkıda bulunularak hesap verilebilirlik sağlanacak bunun sonucunda ise güvenilir finansal piyasalar yaratılabilecektir. Bu durum ekonominin sağlıklı olarak gelişmesini ve akabinde küreselleşmesini beraberinde getirecektir.

Bağımsız denetimin finansal piyasalar üzerindeki etkisi denetimin önemini artırdığı gibi bağımsız denetimin şirket paydaşları ve yönetimi açısından zaruret halini almasına

neden olmuştur. Bağımsız denetimin etkinliğinin artırılması denetim konusunun hukuki güvenceye kavuşturularak finansal piyasaların sürekli denetiminin yasal zorunluluk kapsamına almasını kaçınılmaz kılmıştır. Bu ihtiyaca cevap verebilme amacı ile Türk Ticaret Kanunda bugüne kadar uygulanan ticaret kanunlarının aksine bağımsız denetim konusu müstakil bir bölümde ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

Dört bölümden oluşan bu tezin ilk bölümünde bağımsız denetimin tarihi serüveni açıklanmış ve bağımsız denetimin gelişimine katkıda bulunan ülkelerin süreç içinde yaşadıkları gelişim incelenmiştir. Ardından mevzuatta ve öğretilerde dikkat çeken ve nihayet uluslararası nitelikteki mesleki örgütler tarafından yapılan denetim tanımlamaları irdelenmiştir. Bu tanımların analizi neticesinde elde edilen çıkarımlar ayrıntılı olarak incelenmiştir. Birinci bölümün ikinci kısmında ise Türkiye’ de bağımsız denetim mesleğinin fiili ve yasal gelişim süreci incelenmiş ve mevzuatta bağımsız denetime ilişkin yer alan düzenlemelere yer verilmiştir. Çalışmanın bu bölümünde Türk Ticaret Kanununu ile getirilen yeniliklerin daha iyi anlaşılabilmesi ve kıyaslama yapılabilmesi için bugüne kadar Türkiye’ de mevcut olan uygulama hakkında bir fikir verebilmek ve bağımsız denetimin gelişim seyri hakkında bilgi vermek amaçlanmıştır.

Tezin ikinci bölümünde pek çok yeniliği beraberinde getiren Türk Ticaret Kanunu bağımsız denetimden sıyrılarak bütün olarak analiz edilmiştir. Kanun bağımsız denetimi müstakil bir bölümde ele almış olsa dahi kanunda düzenlenen her bir bölümün bir bütünün parçaları olduğu unutulmayarak denetimin diğer hükümlerle birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu bölümde yeni bir ticaret kanununa neden ihtiyaç duyulduğu açıklanarak kanunun dinamikleri ve amacı açıklanmaya çalışılmıştır. İkinci bölümün ikinci kısmında kanunun ticari hayata getirdiği bağımsız denetim ile doğrudan veya dolaylı olarak bağlantılı yenilikler ortaya koyulmuştur. Üçüncü kısımda ticaret kanunu ile bağımsız denetim ve finansal raporlamaya ilişkin yapılan düzenlemelere uyulmaması halinde uygulanacak yollar açıklanarak kanunda düzenlenen suçlar ve öngörülen yaptırımlar sayılmıştır. İkinci bölümün son kısmında ise bağımsız denetimin ticaret kanununda düzenlenmesini gerekli kılan iç ve dış faktörler ele alınmıştır. Çalışmanın bu bölümünde bütünsellik arz eden ticaret kanunu hakkında genel bir bilgi vermek ve kanunun taşıdığı önem ve hassasiyetin daha iyi anlaşılabilmesini sağlamak hedeflenmiştir.

Tezin üçüncü bölümünde Türk Ticaret Kanununun bağımsız denetime ilişkin düzenleme yaptığı maddeler tek tek ve ayrıntılı olarak ve kanuna bağlı ikincil düzenlemeler de göz önünde bulundurularak analiz edilmiş ve maddelerin kendi içinde ve birbirleriyle olan kritiği yapılmıştır. Çalışmanın bu bölümünde 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu sonrasında Türkiye’ de bağımsız denetim mesleğinin edindiği konum ve denetim uygulamalarının nasıl ve hangi yöntemlerle yapılacağı hakkında bilgi vermek amaçlanmıştır.

Tezin son bölümünde Türk Ticaret Kanununda bağımsız denetim dışında düzenlenen diğer denetim türleri açıklanmıştır. Kanunda düzenlenen denetimler amaç ve yöntem bakımından birbirinden tamamen farklı olsa dahi birbirini tamamlar niteliktedir. Bu nedenle bağımsız denetim düzenlemelerinin daha iyi anlaşılabilmesi ve diğer denetim türlerinden farkının ortaya konabilmesi için yer verilen bu bölümde bağımsız denetim dışında kalan şirketlerin denetim yolları hakkında bilgi vermek amaçlanmıştır.

## **1. BÖLÜM:**

### **BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI VE TÜRK HUKUKUNDA BAĞIMSIZ DENETİM MESLEĞİ**

Bu bölümde öncelikle bağımsız denetimin dünyadaki ve Türkiye’deki gelişim sürecine yer verilecek ardından mevzuat ve öğretide yapılan bağımsız denetim tanımları üzerinden kavram ve özellikler incelenerek bağımsız denetimin vergi denetimi ile ve iç denetim ile farkları açıklanacaktır.

#### **1.1.BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI**

Denetim; ekonomik faaliyetler ve olayların tarafsızca toplanan deliller ve önceden belirlenmiş kriterler çerçevesinde değerlendirilerek, sonuçların ilgililere bir rapor vasıtasıyla iletilmesine ilişkin sistematik bir süreçtir. Bu bölümde bağımsız denetimin tarihçesi ve gelişim süreci hakkında bilgi verilecek ve bağımsız denetimin özellikleri aktarılacaktır.

##### **1.1.1. Bağımsız Denetimin Tarihçesi ve Gelişim Süreci**

Hesap denetiminin tarihi serüveninin, ilk çağda yalnızca bir kayıt tutma düzeninden ibaret olan muhasebe uygulamalarıyla bağlantılı olarak M.Ö. 3000’li yıllara uzandığı tahmin edilmektedir. Sümer, Mısır, Babil, Eski Yunan ve Roma uygarlıklarından günümüze ulaşan belgeler muhasebenin ilk örneklerinin bu uygarlıklarda verildiğini göstermektedir. Muhasebe ile ilgili ilk yazılı belgelere M.Ö. 5000 yıllarında Sümerliler’de, M.Ö. 4000 yıllarında İbraniler’de, M.Ö. 3000 yıllarında Mısırlılar’da, M.Ö. 2000 yıllarında Babilliler’de, M.Ö. 500 yıllarında Yunanlılar’da rastlamak mümkündür (Can, 2007, s. 2). Muhasebeye ilişkin ilk yasal düzenlemelerin ise ticarete oldukça gelişmiş olan Babil’de ortaya çıktığı tahmin edilmektedir. M.Ö. 1729-1686 döneminde yapılan Hammurabi kanunlarında, kayıt tutma düzenine ilişkin maddeler de yer almıştır. İkel muhasebe uygulamalarının yaygınlaşmasıyla bu kayıtların doğruluğunun denetimi

de önem kazanmıştır. Mezopotamya’ da kraliyet tahıl ambarlarının sayımının yapılmasıyla başlayan denetim faaliyetleri Eski Yunan’ da daha sistematik hale gelerek bu faaliyetleri yürütenlerin yurttaşlara hesap vermesi zorunluluğu getirilmiş, böylelikle denetimin temel niteliği olan bağımsızlığın temelleri atılmıştır (Hiçşaşmaz, 1956, s. 351) (Yücel, 1982, s. 218-221) (Bezirci ve Karasioğlu, 2011, s. 573).

İlk olarak kamu hesaplarının kontrolü şeklinde tezahür eden denetim çalışmalarının Mısır ve Roma uygarlıklarında da uygulandığı ve bu uygarlıklarda mali denetim sisteminin geliştiği bilinmektedir. Tarihsel buluntular Atina’ da M.Ö. 300 yılında maliye tahsildarlarının hesaplarını inceleme ve hata ve hile yapan memurları cezalandırma amaçlı kamu maliyesini denetleme organı kurulduğunu göstermektedir. Benzer şekilde Roma İmparatorluğu’ nda hazineyi denetleme, kamu maliyesini kontrol etme ve kesin hesapları senatonun onayına sunma görevleri kontrolörlere verilmiştir. Denetim faaliyetlerinin bu ilk izleri denetimin ilk olarak kamu denetimi şeklinde ortaya çıktığını göstermektedir. Ancak Orta Çağın sonuna kadar bugünkü anlamda gerçek bir denetimden bahsetmek mümkün değildir (Khan, 1995, s. 15).

İlk kez İngiltere’ de Kral I. Edward döneminde 1289 yılında devlet gelirlerini tahsille görevli olup görevlerini kötüye kullanan memurları tespit eden kimselere “denetçi” (auditor) denmiştir. 15 inci yüzyılın sonlarında ticaretin gelişmesiyle İngiltere ve İskoçya’ da hazine hesaplarına ait defterler bu denetçilere emanet edilmiştir. 17 nci yüzyılın sonlarında İngiltere’ de Kamu Hesapları Komitesi oluşturulmuş ve kamunun mali denetimini yapmak üzere İngiliz Sayıştay’ ı kurulmuştur (Bezirci ve Karasioğlu, 2011, s. 573-574) (Yazıcı, 1986) (Uzay; Tanç; Erciyes (1), 2009, s. 128).

Profesyonel revizörlerin bilinen ilk örgütü 1581 yılında Venedik’ te Collegio dei Raxonati (Muhasebeciler Okulu) adıyla kurulan devlet kurumudur. Benzer örgütler 1658 yılında Milano ve Bolonya’ da da kurulmuş, böylelikle muhasebe kayıtlarının denetimi giderek yaygınlaşmıştır. Sanayi devrimiyle ticari ilişkilerin giderek yoğunlaşması sonucu 1845 yılında İngiltere’ de çıkarılan Railway Companies Consolidation Act ile yıllık bilançoların denetimi görevi denetçilere verilmiştir. Mesleğe duyulan ihtiyacın ve mesleğin öneminin hızla artması sonucu çıkarları uğruna mesleği kötüye kullananları engellemek amacıyla 1850’ de İskoçya’ da ilk meslek örgütü kurulmuştur. Bu örgütlerin tamamı zamanla çeşitli sebeplerle ortadan kalkmıştır. Bugünde mevcudiyetine devam eden bilinen en eski mesleki örgüt İngiltere’ de kurulan

Institute of Chartered Accountant (Uzman Muhasebeciler Enstitüsü)' dir<sup>1</sup>. Hâlâ faaliyette bulunan Almanya' daki en eski örgüt Wirtschaftsprüfer (Yeminli Denetçiler), Fransa' daki en eski örgüt ise Experts Comptables (Uzman Muhasebeciler)' dir (Bayazıtlı, 1991, s. 151) (Uzay; Tanç; Erciyes (1), 2009, s. 128) (Ülker, 1997, s. 32).

İkinci Dünya Savaşı sonrası yeniden yapılanmaya giden 10 Avrupa devleti bir araya gelerek 1951 yılında Avrupa Muhasebe Uzmanları Birliğini (L' Union Européenne des Experts Comptables-Economiques et Financiers, UEC) kurarak meslekte eşgüdümü sağlamaya çalışmışlardır (Çalışkan, 2006, s. 51-52).

Ülkemizde olduğu gibi dünyada da denetim faaliyetlerinin gelişimine önemli ekonomik ve siyasal gelişmeler yön vermiştir. Sanayi devrimi ile işletmelerin artan hacmi karşısında karmaşıklaşan işletme yöneticiliği de işletme sahiplerinden bağımsız, uzmanlık gerektiren müstakil bir meslek halini almıştır. İşletmelerinin yönetimini uzman kişilere bırakan işletme sahipleri ise devamlılığın ve verimliliğin sürdürülebilmesi ve artırılabilmesi, yanlışların, hata ve hilelerin erken tespit edilebilmesi için yönetimin tüm faaliyetlerini bağımsız uzmanlara denetlettirme ihtiyacı duymuşlardır. Bağımsız denetimin temellerinin atıldığı bu dönemde derinlemesine inceleme yerine mekanik doğruluk incelemesi yapılmış ve denetim ancak defter ve belgelerde sunulan bilgilerin denetimini oluşturan “belge denetimi” ile sınırlı kalmıştır. Sanayi devrimine kadar denetim raporları yalnızca işletme sahiplerine yönelik hazırlanmış ancak ticari ilişkilerin hız kazanması, üretim şeklinin kökten değişmesi, endüstriyel üretime geçilmesi ve hızlı teknolojik gelişmelerin yaşanmasıyla sanayi devrimi sonrası işletmelerin mikro çevresini oluşturan ortaklar ve işletmeye kaynak sağlayarak risk üstlenen kredi sağlayıcılar da yoğun şekilde denetim çıktılarına ihtiyaç duymaya başlamışlardır.

Sanayi devrimi öncesinden başlayıp 20 nci yüzyılın başına kadar yeterli görülen belge denetimi, yerini 1929 Büyük Buhranına kadar bilanço ve gelir tablolarındaki bilgilerin doğruluğunu incelemeyi amaç edinen “mali tablo denetimine” bırakmıştır. Yine bu dönemde işletme sayısının giderek artması ve faaliyetlerin yoğunlaşması sonucu uygulanma zorluğundan dolayı tüm belge ve kayıtların incelenmesinden vazgeçilmiş ve örnekleme yöntemi uygulamasına geçilmiştir.

---

<sup>1</sup> <http://www.icaew.com/>



Kuzey Amerika ve Avrupa' yı merkez alan ve sanayileşmiş pek çok ülkede yıkıcı etkisini gösteren Büyük Buhran sonrası denetimde yeni bir aşama başlamış ve iç denetim önem kazanmıştır. İşletmelerin mali tablo güvenilirliklerinin iç kontrol sisteminin düzenli çalışmasına bağlı olduğunu savunan “sistemlere dayalı denetim” aşamasında tüm finansal tabloların doğruluğu ve dürüstlüğü hakkında görüş oluşturma çabası esas amaç olmuştur. 1930 yılından itibaren bağımsız denetim faaliyetleri aracılığıyla bir yandan işletme yönetimlerine bilgi sunulurken bir yandan da işletmelerin makro çevrelerine işletmelerin faaliyetleri ve bu faaliyetlerin güvenilirliği hakkında bilgi sunulmaya başlanmıştır. Görüldüğü gibi zamanla denetimin şekli, çevresi, ilgi duyanları sürekli olarak değişmiş ve hacmi sürekli olarak artmıştır.

Modern anlamda denetim çalışmalarının başlangıcı kabul edilen 1930' lardan 2000' li yılların başına kadar “yönetimin denetimini” esas alan denetim çalışmaları, 21 inci yüzyılın başlarından itibaren yoğun şekilde yaşanan finansal skandallar<sup>2</sup> sonucu yerini

<sup>2</sup> 1.Enron Skandalı: İflasını istediği 2 Aralık 2001 tarihine kadar dünyanın en büyük enerji ticaret şirketi olarak kabul edilen, 21.000 çalışana ve 101 milyar doları aşan kayıtlı gelire sahip olan, Amerika ve Avrupa'nın enerji ticaretinin yaklaşık %20sini gerçekleştiren Enron A.Ş., muhasebe kurallarını ihlal ederek yaptığı yasadışı uygulamalar sonucu var olan risklerini gizlemiş, hisse senetlerinin değerini gerçeğe aykırı olarak şişirmiş, böylelikle kârlı ve gelecek vaat eden bir görüntü yaratarak yatırımcıların ilgisini çekmiştir. Fortune 500 sıralamasında yedinciliğe kadar yükselen şirkete bağımsız denetim hizmeti sunan Arthur Andersen (AA) firması, gerçeğe aykırı olarak işletmenin finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine (GAAP) göre tutulduğu ve şirketin faaliyet sonuçlarını doğru ve tarafsız olarak yansıttıkları yönünde görüş bildirerek yatırımcılar, kredi sağlayıcılar, çalışanlar, devlet gibi çeşitli çıkar gruplarını yanıltarak krizin daha geniş bir alana sıçramasına sebep olmuştur. 64 milyar dolara yakın hacmiyle dünyanın en büyük batışı olarak tarihe geçen bu olayda şirket yöneticilerinin kişisel servetlerini artırmak için giriştikleri yasadışı ve ahlak dışı işlemleri çıkarları uğruna bilinçli olarak gizleyen denetçiler kadar kredi notunu sürekli yüksek tutarak yatırımcıların işletmeye güvenmesini sağlayan derecelendirme kuruluşları ve elbette üst otorite olarak kabul edilen kamu kurumları da (SEE, FASB, AICPA) aynı oranda sorumlu tutulmuştur. Enron olayında göze çarpan ve sistemin bozulmasına ve kamu adına denetim yapan denetim firmalarının sahip olması gereken temel nitelik olan “bağımsızlığın” ortadan kalkmasına neden olan husus Arthur Andersen firmasının Enron A.Ş.' ye bağımsız denetim hizmeti sunarken aynı zamanda danışmanlık hizmeti de sunmasıdır. Çıkar çatışmasının sebep olduğu bu durum bağımsız denetim firmalarının imajını ciddi şekilde zedelemiştir.

2. WorldCom' un İflası: 1983' te Long Distance Discount Services, Inc.(LDDS) adıyla kurulan, ABD'nin en büyük ikinci telekomünikasyon şirketi olan ve yaklaşık 80.000 çalışana sahip Worldcom firmasının yönetimi muhasebe kayıtlarında yaptıkları hilelerle 2001 yılında 3,8 milyar dolarlık harcamalarını sermaye gideri olarak göstererek şirket kârını gerçeğe aykırı olarak bu oranda artırmış, böylelikle

riskin erken tespitini amaçlayan “risk temelli denetim” çalışmalarına bırakmıştır (Güredin, 2007, s. 14-19) (Bozkurt, 1999, s. 17-18) ( Uzey; Tanç; Erciyes (1), 2009, s. 129) (Bezirci ve Karasioğlu 2011, s. 574).

Muhasebe ve denetim mesleği açısından öncü rol oynayan İngiltere, Almanya, Amerika gibi gelişmiş ülkelerin süreç içinde yaşadıkları gelişime kısaca bakmakta fayda vardır.

### 1.1.1.1.İngiltere

Modern dünya devletleri arasında denetim çalışmaları en eskiye dayanan ve kamu muhasebeciliği mesleğinin ve yeminli mali müşavirlik mesleğinin ilk olarak ortaya çıktığı ülke olan İngiltere’ de 1690 yılında Kamu Hesapları Komitesi oluşturulmuştur. İngiltere’ de denetim faaliyetleri fiilen, 1970 yılına kadar muhasebe uygulamalarına yönelik çalışmalar yürüten İngiltere ve Galler Uzman Muhasebeciler Enstitüsünün (Institute of Chartered Accountants of England and Wales, ICAEW) Kraliyet fermantasya 1880 yılında kurulmasıyla başlamıştır<sup>3</sup>. Yine bu tarihte kraliyet ruhsatı yasal

---

işletmenin olduğundan daha kârlı görünmesine neden olarak hisse senetlerinin değerini suni olarak şişirmiştir. Şirketin bağımsız denetiminden sorumlu olan Arthur Andersen (AA) firması hatanın sehven yapıldığını ileri sürse de bu skandal yönetim zafiyetini ve denetimin “bağımsızlığını” tamamen kaybettiğini gözler önüne sürmüştür. Muhasebe hilelerine başvurarak kişisel gelirini artırma çabasında olan şirket CEOsu Bernard Ebbers’ in 2002 yılında tasfiye edilmesiyle ortaya çıkan finansal kriz, SEC’ in devreye girerek gerçek bir analiz yapması sonucu şirketin iflasıyla sonuçlanmıştır.

3. Tyco Rüşvet Skandalı: Amerika’nın en büyük şirketlerinden olan Tyco’nun Ortadoğu iştiraki niteliğindeki Tyco Valves & Controls Middle East firmasının Suudi Arabistan’da rekabet şartlarını ihlal ederek ihale almak amacıyla rüşvet vermek suretiyle haksız kazanç elde etmesinin ortaya çıkmasıyla patlak veren skandalın yayılması ABD Sermaye Piyasası Kurumunun (SEC) girişimleriyle önlenmiştir. 1999 ile 2009 yılları arasında aralarında Almanya, Fransa, Polonya, Çin, Tayland gibi ekonomik ve hukuk sistemi açısından nispeten güçlü ülkelerinde bulunduğu pek çok ülkede ihalelere fesat karıştırarak yasadışı biçimde mali çıkar elde eden firma, finansal tablolarının incelenmesi sonucu 13,12 milyon doları SEC’ e 13,68 milyon doları Adalet Bakanlığına olmak üzere 26,8 milyon dolar ceza ödemeye mahkûm edilmiştir. Ahmet Bayraktar, “Türkiye’ de Muhasebe Hileleri Tarihi”, Trakya Üniversitesi SBE, Edirne 2007 (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi)

<sup>3</sup> ICAEW, 1854 yılında İskoçyalı denetçilerin Edinburgh’ da kraliyet izni ile kurdukları “Muhasebeciler Birliği”, 1870 yılında Londra’ da kurulan “Muhasebeciler Enstitüsü” ve 1885 yılında kurulan “Denetçiler ve Muhasebeciler Birliği” nin birleştirilmesiyle oluşturulmuştur. Ercan **Bayazıtlı**, “Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartlarının Türkiye Uygulaması”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, Cilt 46, Sayı 3, Eylül 1991, s. 153.

zemine oturtulmuş ve “ruhsatlı muhasebeci” unvanı kullanılmaya başlanmıştır (Bostancı, 2002, s. 4) (Yazıcı, 1986) (Çarıkçıoğlu, 1995, s. 149-155) (Bayazıtlı, 1991, s. 151-153).

Tüm dünya uygulamalarında olduğu gibi İngiltere’ de de denetime ilişkin gelişmeler muhasebecilik üzerine inşa edilmiş, bu sebeple denetimin standarda bağlanabilmesi için denetimin uygulama alanı olan muhasebe kayıt düzeninde de standartlaşmaya gidilmiştir. Bu amaçla ilk kez modern kamu muhasebesi mesleğinin 19 uncu yüzyılın ikinci yarısında başladığı ülke olan İngiltere’ de eş zamanlı olarak 1868 yılında bilanço formunun yasal biçimi belirlenmiştir (Yazıcı, 1986, s. 9) (Calhoun, 1999, s. 32-36) (Yücel, 1982, s. 226).

İngiltere’ de 1840’ tan sonra büyük demiryolu şirketlerinin kurulması ve iktisadi ilişkilerin ve sermaye hareketlerinin yoğunlaşması üzerine ticari ilişkileri düzenleme amacı ile 1844’ de Şirketler Kanunu yürürlüğe girmiş ve bu kanunla muhasebe uygulamalarına ilişkin ilk düzenlemeler yapılmıştır (Başpınar, 2004, s. 44). Şirketler Kanununun yürürlüğe girmesinin ardından 1845 ve 1883’ te iktisadi hayata ilişkin önemli yasal değişiklikler yapılmış ve muhasebeci ve denetçilerin yetki ve sorumlulukları sürekli olarak artırılmıştır. İngiltere’ de 19 uncu yüzyılın ortalarından itibaren muhasebe ve muhasebe denetimi konularında yapılan revizyon girişimleri sonunda 1845 yılında William Welch Deloitte, Deloitte&Touch firmasının temellerini attığı ilk muhasebe bürosunu açarak bağımsız denetçi unvanına sahip ilk kamu muhasebecisi olmuştur (Bostancı, 2002, s. 4) (Uzay; Tanç; Erciyes (1), 2009, s. 128).

Muhasebecilik mesleği açısından mihenk taşı kabul edilen Şirketler Kanunuyla denetimin ancak kraliyet ruhsatına sahip ruhsatlı muhasebecilerce yapılacağı da hüküm altına alınmıştır. Böylece denetim faaliyeti özel statülü meslek halini almıştır. Muhasebe alanında fiilen hesap verme zorunluluğu 17 nci yüzyıla dayansa da bu zorunluluk yasal zemine ancak 1900 yılında oturtulmuştur. 1900 yılında çıkarılan bir kanunla anonim ve limited gibi sınırlı sorumlu şirketlere bağımsız denetçilerce denetlenme zorunluluğu getirilmiştir. Bu yasal düzenleme 20 nci yüzyılın ikinci yarısından itibaren muhasebe uzmanlarının dış denetim faaliyetlerinde yoğunlaşmalarına yol açmıştır. 20 nci yüzyılın başlarında İngiltere’ de denetim faaliyetinde bulunanlar aynı zamanda vergi danışmanlığı, mali danışmanlık ve kuruluş, tescil, tasfiye gibi konularda yönetim danışmanlığı yapmakla da görevlendirilmişlerdir

(Bayazıtlı, 1991, s. 154) (Çarıkçioğlu, 1995, s. 149-155) (Uzay; Tanç; Erciyes (1), 2009, s. 128).

Muhasebe standartlarını yayımlayacak ve bu standartlara uyumu denetleyerek sürecin gözetiminden sorumlu olacak olan üst kuruluşları onaylama ve bu kuruluşlara gerekli imkânları sağlama görevi 1989' da revize edilen Şirketler Kanunu ile hükümete verilmiştir (Başpınar, 2004, s. 44). Günümüzde İngiltere' de sınırlı sorumlu tüm şirketler, devletin sahip olduğu ekonomik işletmeler ile yerel yönetim kuruluşları, sigortacılık ya da menkul kıymetler gibi özellikli bir alanda faaliyet gösteren kuruluşlar, kooperatifler ve bazı hayır kurumları bağımsız dış denetim yaptırmak zorundadır. Şirketlerin hesap denetimi, Şirketler Kanunu hükümleri doğrultusunda şirket bünyesinde oluşturulan denetim organı tarafından yapılmamaktadır. Şirketler Kanununa göre işletme hesaplarının denetimi, şirketten bağımsız ve bir meslek mensubu olan kalifiye dış denetçiler eliyle yürütülmektedir.

#### **1.1.1.2.Almanya**

Muhasebe ve denetim mesleğinin Almanya' da yasal zemine oturması 1990 tarihli Meslek Örgütü Yönetmeliğinin kabulü ile başlamıştır. 1926 ve 1937 tarihlerinde yapılan yasal düzenlemelerle mesleğe giriş şartları, uygulama ilkeleri ve mesleğe ilişkin diğer önemli konular açıklığa kavuşturulmuştur. Bu düzenlemeler doğrultusunda denetim işlerinden sorumlu olan yeminli denetçilerin denetimini yapmak amacı ile 1928 yılında bir üst kurul olan Yeminli Denetçiler Odası kurulmuştur. 1943 yılında çıkarılan Meslek Örgütü Yasası ile de İşletme Bilirkişileri Odaları kurulmuştur (Yazıcı, 1986) (Çarıkçioğlu, 1995, s. 149-155).

Mesleki örgütlenme 1 Kasım 1961 tarihinde yürürlüğe giren İşletme Denetçileri Meslek Örgütü Yasası ile sağlanmış, aynı tarihte çıkarılan Vergi Danışmanlığı Yasası ile işletme denetçisi ve yeminli muhasebe denetçisine ek olarak vergi danışmanı ve vergi yetkilisi meslekleri düzenlenmiştir. Bu yasal düzenlemelerle yeminli denetçilere denetim işlerinin yanı sıra vergi danışmanlığı ve hukuki danışmanlık yapma yetkileri de verilmiştir. 1961 tarihli meslek yasası ile mesleğin ve meslek mensuplarının denetimi Meslek Odasına bırakılmıştır (Yazıcı, 1986) (Çarıkçioğlu, 1995, s. 149-155) (Ülker, 1997, s. 52).

Avrupa Birliği' nin Dört, Yedi ve Sekizinci Direktifleri 1985 yılında Alman yasalarına geçirilmiş ve 1 Ocak 1986 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır. 1 Mayıs 1988 tarihinde yürürlüğe giren bir kanunla muhasebe standartlarını oluşturma ve yayımlama amacı ile Almanya Muhasebe Standartları Komitesi (Deutsches RechnungsStandarde Komitee, DRSC) kurulmuştur. Uluslararası Muhasebe Standartlarının (International Accounting Standards, IAS) Almanca çevirisini yaparak 1998' de yayımlayan DRSC, şirketlere bu standartları uygulama zorunluluğu getirmiştir (Başpınar, 2004, s. 45-46).

21 inci yüzyılın başından itibaren yaşanan finansal skandallar sonucu denetim işlevinin güvenliğini ve bağımsızlığını teminat altına almak amacı ile 2004 yılında Alman Ticaret Kanununun denetçinin bağımsızlığına ilişkin maddeleri Bilanço Hukuku Reform Yasası ile değiştirilmiştir. Değişiklik sonrası denetçi ile denetlenen şirket arasında finansal ilişki, iş ilişkisi veya ekonomik bağımlılık yaratan başkaca ilişkiler bağımsızlığı ortadan kaldıracığı ve denetimden beklenen faydanın sağlanmasına engel olacağı gerekçeleriyle yasaklanmıştır. Bu düzenlemeyi tamamlama amacı ile 2005 yılında yayımlanan Bağımsız Denetçilerin Gözetim Yasası ile denetçinin bağımsızlığını güvence altına alma ve denetçinin denetimini sağlama amacı ile Bağımsız Denetçiler Gözetim Kurulu (AOB) kurulmuştur (Sağmanlı ve Cömert, 2010, s. 43-49) (Uzay, 2012, s. 53).

### **1.1.1.3.Amerika Birleşik Devletleri**

Amerika Birleşik Devletleri' nde ruhsatlı kamu muhasebecileri (Certified Public Accountants, CPA) ile başlayan denetim çalışmaları sanayi devrimi sonrası hızlı bir değişime uğramıştır. 19 uncu yüzyılın ikinci yarısından itibaren özellikle İngiliz sermayesinin Amerika Birleşik Devletleri' ne girmesiyle denetim mesleği de İngiltere ile eşzamanlı olarak gelişmiştir. 1887' de Amerikan Kamu Muhasebecileri Birliğinin (American Association of Public Accountants, AAPA) kurulmasıyla muhasebe ve denetim mesleğine ilişkin ilk düzenlemeler yapılmıştır (Bayazıtlı, 1991, s. 154).

Amerika Birleşik Devletleri' nde muhasebe denetimi mesleğinin bağımsız bir meslek olarak yasal zemine oturtulması çabaları İngiliz yatırımcıların haklarını koruma girişimleri neticesinde 1896 yılında başlamış, bu tarihten sonra CPA' ler tarafından denetimi gerçekleştirilen mali tablolar ihtiyari olarak kamuya açıklama amacıyla yayınlanmaya başlanmıştır. ABD' de ruhsatlı kamu muhasebecileri (Certified Public Accountants, CPA) tarafından denetlenmiş ilk mali tablo 1901 yılında yayınlanmıştır

(Uzay; Tanç; Erciyes (1), 2009, s. 128). Özellikle 1900- 1950 yılları arası Amerika' da mesleğin en hızlı geliştiği dönem olmuştur. Bu gelişmelerde sermaye hareketlerinin ve iktisadi ilişkilerin bu dönemde hız kazanması ve yaşanan kritik iktisadi hadiselerin bu döneme denk gelmesi önemli rol oynamıştır. 1933 yılında Menkul Kıymetler Yasası (Security Exchange Act, SEA) ve 1934 yılında Menkul Kıymetler Borsası Yasasının (Security Exchange Board Act, SEBA) çıkarılmasıyla muhasebe standartlarına yönelik ilk yasal çalışmalar yapılmıştır (Çarıkçioğlu, 1995, s. 149-155) (Köksal, 2009, s. 40) (Başpınar, 2004, s. 42-43) (Uzay; Tanç; Erciyes (1), 2009, s. 128).

Şeffaflığın sağlanabilmesi için halka açık şirketlere denetimden geçmiş finansal tablolarını periyodik olarak yayınlanma zorunluluğu getiren bu yasalar 1933' te kurulan Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonuna (Security Exchange Commission, SEC) finansal raporlamaya ilişkin düzenlemeleri belirleme ve standart getirme yetkisi ve Menkul Kıymetler Yasasını uygulama yetkisi vermiştir. Ancak SEC muhasebe ve bağımsız denetim kurallarını belirleme işini özel sektör düzenleyici kuruluşlarına bırakmış, standartların belirlenmesinde denetim ve gözetim alanına ağırlık vermiştir (Başpınar, 2004, s. 42-43) (Bostancı, 2002, s. 3) (Uzay; Tanç; Erciyes (1), 2009, s. 128).

Muhasebe ve bağımsız denetim standartlarını belirleme amacı ile 1916 yılında Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü (American Institute of Accountants, AIA) kurulmuştur. 1936 yılında değiştirilerek Amerikan Ruhsatlı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants, AICPA) adını alan kurum, yürüttüğü çalışmalarla bağımsız denetim faaliyetlerini sistematik ve modern hale getirmiştir. 1947 yılında Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarını (Generally Accepted Auditing Standards, GAAS) kabul eden AICPA, zamanla bu standartları Denetim Standartları Kurulu (Auditing Standards Board, ASB) aracılığıyla genişletmiş ve ülke içi uygulamalara uyumlaştırmıştır.

Muhasebe uygulamaları konusunda araştırma yapmak üzere 1936 yılında akademisyenler ve muhasebe uygulayıcılarının çabalarıyla Amerikan Muhasebe Birliği (The American Accounting Association, AAA) kurulmuştur. AICPA-Muhasebe Prosedürleri Komitesi, 1939-1959 yılları arasında muhasebe standartlarının oluşturulmasına yönelik çalışmalar yürütmüştür. AICPA bünyesinde denetim hizmeti veren ruhsatlı kamu muhasebecilerince yapılacak çeşitli denetimlerin içerikleri ve denetlenmesi zorunlu kurum ve işletmeler Menkul Kıymetler Borsası Kanunu (1934),

Tröst Anlaşmaları Kanunu (1940) ve Yatırım Ortakları Kanunu (1940) gibi düzenlemelerle belirlenmiştir. AICPA' dan bağımsız olan ve yarı resmi kuruluş niteliğindeki Finansal Muhasebe Standartları Kurulunun (Financial Accounting Standards Board, FASB) 1973 yılında oluşturulmasıyla muhasebe standartlarını yayımlama görevi AICPA' dan alınmış ve FASB' a devredilmiştir. FASB, tüm ekonomik aktörlerin ihtiyaç ve görüşlerine cevap verecek nitelikte standartlar yayımlamıştır<sup>4</sup>. Standartları yayımlama görevinin bağımsız bir kuruluşa verilmesiyle AICPA, gözetim ve denetim niteliği ağır basan bir kurum halini almıştır. (Başpınar, 2004, s. 43-44) (Calhoun, 1999, s. 32-36) (Bayazıtılı, 1991, s. 154-155) (Köksal, 2009, s. 39).

20 nci yüzyılın sonlarına doğru Ulusal Eyalet Muhasebe Başkanlıkları Birliği (National Association of State Boards of Accountancy, NASBA) ile ortak çalışmalar yürüten AICPA, Tek Düzen Muhasebe Kanununu (Uniform Accountancy Act, UAA) yayımlayarak tüm eyaletlerde uyulacak temel muhasebe ilkelerini belirlemiştir. Kanunun yayımlanmasıyla tüm CPA' lere UAA' le getirilen kuralara uyumlu hareket etme zorunluluğu da getirilmiştir. Denetçiler arasında eşitlik sağlanması ve denetim mesleğinde belli bir standarda ulaşarak meslekte uzmanlaşmanın sağlanması amacı ile ancak kanunda belirlenen mesleki eğitim, CPA sınavında başarılı olma ve bir yıllık mesleki tecrübe şartlarını sağlayanlara denetçi lisansı verilmesi kuralı getirilmiştir. Getirilen bu şartlarla yalnızca güvenilir ve profesyonel meslek mensuplarının CPA olmasının önü açılmıştır. AICPA, 1981 yılında yayımladığı Mesleki Etik Yasası (Code of Professional Ethics, CPE) ile CPA' lerin uymak zorunda oldukları meslek etik kurallarını belirlemiştir. CPA' ler için getirilen mesleki ilkeler; sürekli eğitim ve yaşam boyu öğrenme, yeterlilik, dürüstlük, gelişmeleri yakından takip edebilme ve tarafsızlık olarak belirlenmiştir. Kamu denetçilerinde iletişim ve liderlik becerisi, stratejik düşünme becerisi, müşteri ve pazara odaklılık, özel bilgileri yorumlayabilme becerisi ve teknolojiye yatkınlık arayan American Institute of CPA, bağımsızlığın sağlanabilmesi amacı ile denetçilerin işletmelere sunabilecekleri hizmetleri de sınırlandırmıştır (Calhoun, 1999, s. 32-36) (Özkan, 2014: 5788) (Köksal, 2009, s. 40).

<sup>4</sup> Bugün için hâlâ varlığını devam ettiren FASB' ın yayınladığı son standartlar ve açıklamalar için bkz. <http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/PreCodSectionPage&cid=1218220137031>

### 1.1.2. Bağımsız Denetimin Tanımı ve Genel Özellikleri

6762 sayılı eski ticaret kanununda denetimin tanımı yapılmamış ancak denetim kavramına neyin dâhil edileceği maddeler halinde düzenlenmiştir. Eski ticaret kanunu dikkate alındığında geniş anlamda anonim şirketlerin denetlenmesi kavramına azlığa tanınmış olan; kuruluştan doğan sorumlulukları nedeniyle kurucuların, yönetim kurulu üyelerinin ve denetçilerin ibra edilmelerine muhalefet edilmesi (eTTK m. 310), yönetim kurulu aleyhine dava açılmasının talep edilmesi (eTTK m. 341), bilanço görüşmelerinin geriye bırakılması (eTTK m. 377), pay sahiplerinin şüpheli gördükleri noktalar hakkında açıklama istemesi ve bilgi alması (eTTK m. 363) ve şirketin ticari defterleri ile yazışmalarının incelenmesi (eTTK m. 363/2) hakları da girmektedir (Altaş, 2012, s. 111). Bu açıdan eski ticaret kanununa göre denetim; geniş anlamda azlığın kuruluştan doğan sorumluluk bakımından kurucuların, yönetim kurulu üyelerinin ve denetçilerin ibra edilmelerine muhalefeti, yönetim kurulu aleyhine dava açtırılması, bilançonun tasdikinin geriye bırakılması, münferit pay sahiplerinin şüpheli gördükleri yerlerde açıklama istemeleri, bilgi alınması, ortaklığın ticari defterleri ile yazışmalarının incelenmesi konularını kapsamaktadır (Poroy; Tekinalp; Çamoğlu, 2005, s. 365).

Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşavirlerin Yapacakları Denetimlerle İlgili Çalışma Usul ve Esasları başlıklı bölümünde denetim, kurum ve kuruluşların ekonomik faaliyetlerinin rakamsal kayıtlarını ilgili mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun olarak ekonomik olayların gerçek mahiyetinin kayıtlarda yer alıp almadığını tarafsız olarak kanıtları ile araştırarak sonuçlandıran ve onaylayan sistematik çalışma olarak açıklanmıştır (ÇUEHY m. 48/2).

BDDK' nın yayınladığı Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmeliğin beşinci maddesinde bağımsız denetim; "...bankaların hesap ve kayıt düzeni ile finansal tablolarının doğruluğunun, güvenilirliğinin, bankacılık düzenlemelerine uygunluk derecesinin araştırılması ve sonuçlarının ilgili taraflara bildirilmesi amacıyla kanıt toplanması ve bu kanıtların değerlendirilmesi sonucunda görüş oluşturulması ve rapora bağlanması aşamalarından oluşan süreçtir." şeklinde tanımlanmıştır.



Sermaye Piyasası Kurulu tarafından çıkarılan Seri: X No: 22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde bağımsız denetim; “İşletmelerin kamuya açıklanacak veya Kurulca istenecek yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması(dır).” şeklinde tanımlanmıştır (Seri: X No: 22 m. 4/b).

6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanununda da eTTK’ da olduğu gibi bağımsız denetimin tanımı yapılmamıştır. Ancak 6102 sayılı Kanunun 397 nci maddesinde denetime tabi olan anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tablolarının denetçi tarafından uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetleneceği hüküm altına alınmıştır. İlgili madde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerinin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığını da denetim kapsamına alarak denetimin (tanımını yapmamakla birlikte) çerçevesini çizmiştir.

660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin ikinci maddesinin (b) bendinde bağımsız denetim; “Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması(dır).” şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanım 26.12.2012 tarihli ve 28509 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanarak yürürlüğe giren ve amacı 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname çerçevesinde yapılacak bağımsız denetimlere, bağımsız denetim kuruluşlarına ve bağımsız denetçilere ilişkin usul ve esasları düzenlemek olan Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde de aynen yer bulmuştur (BDY m. 4- b). 660 sayılı KHK’ nın genel gerekçesinde ise denetim “Denetlenecek unsurların, bu unsurlara ilişkin olarak önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk derecesini belirlemek için kanıt toplanması ve bu

kanıtların değerlendirilmesi neticesinde elde edilen sonuçların ilgililere raporlanması faaliyetlerinden oluşan sistematik bir süreç” olarak tanımlanmıştır.

Hukuki tanımların yanında öğretilerde de farklı tanımlar yapılmıştır. Amerikan Muhasebe Birliği (Amerikan Accounting Association, AAA) tarafından 1936 yılında yapılan tanımlamaya göre “*Denetim; ekonomik faaliyetler ve olaylar hakkındaki beyanlarla ilgili delillerin tarafsızca sağlanması ve belirlenmiş kriterler çerçevesinde değerlendirilerek, sonuçların ilgililere iletilmesine ilişkin sistematik bir süreçtir.*”. AICPA’ nın 1953 yılında yaptığı tanımlamaya göre ise “*Denetim; denetim kuruluşları tarafından kamuya ve işletme ile ilgili diğer kişi ve kuruluşlara sunulmak üzere düzenlenen mali tabloların gereğince doğru, gerçeğe uygun, muhasebe dönemleri arasında tutarlı ve muhasebe ilkelerine uygun düzenlendiğine ilişkin görüş verebilmek amacıyla yapılan incelemedir.*” (Bayazıtlı, 1991, s. 144). Son olarak Amerikan Muhasebeciler Birliği Temel Denetim Kavramları Komitesinin (The Report Of The Committee On Basic Auditing Concepts Of The American Accounting Association) yaptığı tanıma göre “*Denetim; ekonomik faaliyetler ve olaylar hakkındaki beyanlar ile önceden oluşturulmuş kriterler arasındaki uygunluk derecesini belirlemek için bu ekonomik faaliyetler ve olaylar hakkındaki beyanlarla ilgili kanıtların tarafsız olarak elde edilmesi, değerlendirilmesi ve sonuçların ilgili kişilere iletilmesinden oluşan sistematik bir süreçtir.*” (Ulusoy, 2005, s. 271).

Yukarıdaki tanımlamalarda “denetim”, “bağımsız denetim”, “bağımsız dış denetim” veya “denetleme” kavramlarından amacına göre denetim türlerinden olan “finansal tablo denetimi” (tam denetim) anlaşılmalıdır<sup>5</sup>. Bağımsız dış denetim uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarını dikkate aldığı için küresel denetimi, bir önceki yıl faaliyetlerini incelediği için sürekli (cari) denetimi ve kanunla yapılması zorunlu tutulduğu için zorunlu denetimi de kapsamaktadır.

---

<sup>5</sup> Denetim, niteliği bakımından yıllık denetim, sınırlı denetim ve özel amaçlı denetim; yapılış nedeni bakımından zorunlu denetim ve isteğe bağlı denetim; amacı bakımından finansal tablolar denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi; kapsamı bakımından genel denetim ve özel denetim olmak üzere tasniflenir. Ayaç **Köksal**, *Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Sermaye Piyasası Mevzuatı Bankacılık Mevzuatı Açısından ve Karşılaştırmalı Olarak Bağımsız Denetim Sözleşmesi*, Beta Yayınevi, İstanbul 2009, s. 31-36. Muhtelif kaynaklarda farklı tasnifler de yapılmaktadır.

Hukuki tanımlamalar ve öğretilerdeki tanımlamalar incelendiğinde denetimin altı temel niteliği öne çıkmaktadır.

### **1.1.2.1.Ekonomik Olaylar ve Faaliyetlerle İlgili İddiaları Konu Edinir**

Her şeyden önce denetim, ekonomik olaylar ve faaliyetler sonucu ortaya çıkan finansal tablolarda yer alan bilgilere ilişkin iddiaların incelenmesini konu alır. Yeni Türk Ticaret Kanunu m. 397/1, anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporlarında yer alan verilerin gerçeğe uygunluğunun denetlenmesi kuralını getirmiştir. Finansal tablo ifadesinden bilanço ve gelir tablosundan oluşan yılsonu finansal tabloları anlaşılmalıdır. Aksine Kanunda daha geniş bir alan öngörülmüş ve 398 inci maddenin gerekçesinde tüm şirket muhasebesinin ve ulusal ve uluslararası denetleme standartlarının gerekli gördüğü ara dönem tabloların da denetim kapsamında olduğu belirtilmiştir. Denetimin kapsamını düzenleyen 398 inci madde envanterin, muhasebenin ve Türkiye Denetim Standartlarının öngördüğü ölçüde iç denetimin de bağımsız denetimin kapsamına girdiğini hüküm altına almıştır. Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin denetimin konusunu düzenleyen hükmünde de denetimin finansal tablolar, yıllık faaliyet raporu, riskin erken saptanması ve yönetimine ilişkin sistemler ile sair mevzuat uyarınca denetimi öngörülen diğer hususları kapsadığı belirtilmiştir (BDY m. 6/2). Seri: X No: 22 sayılı Tebliğ de işletmelerin finansal tabloları ve diğer finansal bilgilerinin incelenmesini bağımsız denetimin kapsamına almıştır (Seri: X No: 22 sayılı Tebliğ m. 2/1). Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmeliğin ikinci maddesinde de benzer bir düzenleme yapılmıştır.

İşletmelerin faaliyet ve sonuçları hakkında bilgi verme amacıyla hazırlanan finansal tablolar işletmelerin mikro ve makro çevrelerini, menfaat sahiplerini, hükümetleri ve kamuyu yakından ilgilendirmektedir. Bu sebeple işletmelerin belli bir dönem boyunca yürüttükleri faaliyetlerin rakamsal dökümleri olarak hazırlanan ve birer iddia niteliğini haiz raporlar ve finansal tablolar, gerçeği yansıtıp yansıtmadığının araştırılması amacı ile denetime tabi tutulur. Denetim faaliyeti sonunda denetlenen işletmenin finansal tablolarına ilişkin değerlendirme yapılan denetim raporunda olumlu görüş verilmesi halinde bu tablolarda yer alan bilgilerin gerçeği makul sınırlar çerçevesinde dürüst olarak yansıttığına, dolayısıyla finansal tabloların doğru ve güvenilir olduğuna dair güvence verilmiş olur. Muhasebenin sürekli denetimiyle bir yandan menfaat

sahiplerinin doğru bilgilendirilmesi sağlanırken bir yandan da yönetimin başarısı hakkında bir fikir oluşturulur (Köksal, 2009, s. 16). Bağımsız denetimin esas amacı her ne kadar ortaklık yönetimi hakkında bilgi vermek olmasa da denetim faaliyeti sonucu ortaklık yönetiminin başarısı hakkında da bir kanaat oluşturulur. TTK m. 399' un gerekçesinde de denetimin bir anlamda yönetimin denetlenmesi olduğu ifade edilmiştir. Dolayısıyla işletme yönetiminin denetlenmesi, bağımsız denetimin finansal tabloları ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporlarını inceleme konusu yapmasının doğal bir sonucudur.

### **1.1.2.2.Önceden Saptanmış Ölçüt, Standart ve Teknikleri Esas Alır**

Denetim, önceden saptanmış ölçüt, standart ve teknikler çerçevesinde yürütülür. İşletmelerin bir dönem boyunca yürüttükleri faaliyetlerinin sonucunda oluşturulan ve birer iddia niteliğinde olan finansal tabloların denetiminin çerçevesini, önceden saptanmış ölçüt ve standartlar belirler. Denetçi, yapacağı denetimde bu ölçütleri dikkate alır. Bu ölçütler; kanunlar, yönetmelikler, genel kabul görmüş muhasebe standartları, denetim standartları, şirket yönetimince belirlenmiş hedefler, sözleşme hükümleri, bütçeler olabilir. Finansal bilgilerin denetiminde kullanılacak ölçütler denetimin amacına göre farklılık gösterir (Kaval, 2008).

TTK hükümlerine göre finansal tabloların ve yıllık faaliyet raporlarının denetiminde kullanılacak ölçütler Türkiye Muhasebe Standartları<sup>6</sup> ile kanun ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerdir (TTK m. 398/1). Bağımsız Denetim Yönetmeliği ise finansal tablolar açısından Türkiye Muhasebe Standartlarını; yıllık faaliyet raporları ile riskin erken saptanması ve yönetimine ilişkin sistem açısından Türk Ticaret Kanununu ve ilgili mevzuatı denetim kıstası olarak belirlemiştir (BDY m. 8/1). Seri: X No: 22 sayılı Tebliğ kapsamında yapılan denetimlerde ise Kurul tarafından belirlenerek yayımlanan finansal raporlamaya ilişkin ilke, esas ve kurallar bağımsız denetimde ölçüt olarak kabul edilmiştir (Seri: X No: 22 sayılı Tebliğ m.4/1- b, d).

<sup>6</sup> Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye Muhasebe Standartları 2005 yılından itibaren yürürlükte olup bu tarihten beri payları borsaya kote edilmiş şirketler, bankalar, finansal kiralama, faktöring ve finansman şirketleri, sigorta, reasürans ve bireysel emeklilik şirketleri tarafından uygulanması zorunlu standartlardır. Yeni Türk Ticaret Kanununun kabulünün ardından uygulamada birliği sağlama amacıyla bu standartları yayınlama görevi ve yetkisi yalnızca Kamu Gözetimi Kurumuna bırakılmıştır.

Yeni Türk Ticaret Kanunu, anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tablolarının denetiminde uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarının dikkate alınacağını hüküm altına almıştır. 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameyle Türkiye Denetim Standartlarını yayımlama yetkisi verilen Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Uluslararası Denetim Standartlarını (ISA) referans almaktadır. Bu durumda dolaylı olarak Türkiye açısından bağımsız denetim çalışmalarının temel kaynağını Uluslararası Denetim Standartları oluşturmaktadır.

### **1.1.2.3.Tarafsızca Kanıt Toplanır ve Toplanan Bu Kanıtlar Değerlendirilir**

Denetim çalışması tarafsızca kanıt toplanması ve bu kanıtların değerlendirilmesi sürecidir. Bağımsız Denetim Yönetmeliğine göre denetim kanıtı, denetim konusunda denetim kıstası çerçevesinde önemli uyumsuzluklar bulunup bulunmadığı hususunda güvence verilmesini teminen görüş bildirmeye yönelik olarak denetçi tarafından elde edilen ve belirlenen güvence seviyesi için yeterli ve uygun bilgi, belge ve beyanlardır (BDY m. 9/1).

Denetimin gerçeğe en yakın sonucu verebilmesi için denetçi, makul güvence sağlayacak, yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarına ihtiyaç duyar. Yeterli ve güvenilir kanıt toplamada uygulanacak yöntem ve prosedürler çalışma alanı standartlarıyla belirlenmiştir. Denetçi bu standartlara uyarak kanaat oluşturabileceği miktar ve kalitede kanıt toplamalıdır.

Bu ilkedeki tarafsızlık vurgusu kanıtın kendisinin nesnel veya objektif olmasını değil, denetçinin, denetim faaliyeti boyunca ön yargısız olmasını ifade etmektedir. Yani tarafsızlık niteliğinin denetim faaliyetini yürütmek için gerekli olan kanıtta değil, bizzat denetim faaliyetini yürütecek olan meslek mensubunda mevcut olması aranır. Bağımsız Denetim Yönetmeliği kanıt toplarken denetçiye mesleki şüphecilik içinde planlama yapma görevi de vermiştir. Denetim raporu ilgili denetim kanıtlarının üzerine inşa edileceği için denetçi tarafından toplanan kanıtlar denetlenen işletme hakkında gerçek sonucu yansıtabilecek nitelikte ve nicelikte olmalıdır.

#### **1.1.2.4.Tarafsız ve Uzman Meslek Mensupları Tarafından Yürütülür**

Denetim faaliyeti, muhasebe, denetim, hukuk ve sair alanlarda yüksek düzeyde bilgi sahibi, tecrübeli ve tarafsız uzman meslek mensupları tarafından yürütülmelidir. Denetimin sağlıklı sonuçlanabilmesi için denetçinin, bilgili, deneyimli, yetenekli, şüpheci, meslek ahlakına sahip ve en önemlisi eğitilmiş olması gerekir. Tüm bunların yanında denetçi, spesifik olarak denetlediği işletmenin faaliyet alanı, yönetim sistemi vb. hakkında da bilgi sahibi olmalı, güncel yenilikleri takip edebilmelidir. Denetçide aranan en temel nitelik ise bağımsızlıktır (Gürbüz, 1995, s. 25). Zira bağımsızlık denetçinin tarafsız davranmasının ve böylece hazırlanan rapora güven duyulmasının teminatı olacaktır (Köksal, 2009, s. 15).

Eski ticaret kanunu denetimin, uzman bilgisine sahip olması zorunlu olmayan murakıplar eli ile yapılmasına izin vermiştir. Yeni TTK ise denetçinin, yeminli mali müşavir (YMM) veya serbest muhasebeci mali müşavir (SMMM) unvanına sahip ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yetkilendirilen kişiler veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketleri olabileceği kuralını getirerek mesleki uzmanlaşmayı sağlamaya çalışmıştır (TTK m. 400/1). Kanun, denetimde bağımsızlığı sağlayabilmek için kimlerin denetçi olamayacaklarını da ayrıntısıyla sıralamış ve tarafsızlığı sağlayabilmek için denetim ve danışmanlık hizmetlerini birbirinden kesin olarak ayırmıştır (TTK m. 400/1). Yeni TTK tarafsızlığın sağlanabilmesi için denetçi ile denetlenen şirket arasında organik bağ hiçbir şekilde var olmamasına önem vermiş ve denetçinin denetlenecek şirkete denetim hizmeti dışında yönetim hizmeti, defter tutma, danışmanlık hizmeti gibi başka bir hizmet vermesini yasaklamıştır (TTK m. 400/3).

#### **1.1.2.5.Belli Bir Alana ve Döneme İlişkindir**

Denetim çalışması belli bir alana ve döneme ilişkindir. Denetim çalışmaları bir yıllık dönemler için yapılabileceği gibi üçer veya altışar aylık dönemler esas alınarak da yapılabilir. Denetim faaliyeti ortaklığın tamamı veya belli bir birimi için yapılabilir (Köksal, 2009, s. 14). Denetim çalışması; denetimin amacına uygun şekilde planlanması, uygulanacak bağımsız denetim tekniklerinin belirlenmesi, uygun kalitede kanıtların toplanması, bunların değerlendirilmesi, bir sonuca ulaşılması ve bu sonucun

bir rapor aracılığıyla ilgililere sunulması süreçlerinden oluşur. Bu açıdan denetim faaliyeti sistematik ve bilimsel bir süreçtir (Gürbüz, 1995, s. 5-6).

#### **1.1.2.6. Edinilen Kanaat Bir Rapor Aracılığıyla İlgililere Duyurulur**

Denetim faaliyeti sonucu denetçinin ilgili şirket hakkında edindiği kanaat bir rapor aracılığıyla ilgi duyanlara ve genel anlamda kamuya duyurulur. Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin yaptığı tanımlamaya göre denetim raporu, denetim kanıtlarının TDS çerçevesinde değerlendirilmesi sonucunda, belirlenen güvence seviyesine uygun şekilde oluşturulan denetçi görüşünün ve varsa dikkat çekilmek istenen diğer hususların kullanıcıların istifadesine sunulması amacıyla Kurum düzenlemelerine uygun olarak hazırlanan ve imzalayan denetim kuruluşu veya denetçi tarafından sorumluluğu üstlenilen belgedir (BDY m. 10).

Yeni TTK' nın denetim raporunu düzenleyen maddesinde denetçiye, yapılan denetimin türü, kapsamı, niteliği ve sonuçları hakkında, gereken açıklıkta, anlaşılır, basit bir dille yazılmış ve geçmiş yıllarla karşılaştırmalı olarak, finansal tabloları konu alan bir rapor hazırlama görevi verilmiştir. Ayrıca denetim raporunda denetlenen şirketin finansal durumunu değerlendiren bir görüşün açıklanması zorunluluğu da hüküm altına alınmıştır (TTK m. 402/1). Denetçi, finansal tablolara ilişkin incelemelerini konu alan denetim raporundan başka, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun finansal tablolar ile tutarlılığı ve gerçeğe uygunluğunu inceleyerek ayrı bir rapor düzenleyecektir (TTK m. 402/2).

Denetim, geçmiş döneme ait bilgi, belge ve faaliyetler üzerinden yapılan bir inceleme olsa dahi denetimin tali amaçlarından biri de gelecekte ortaya çıkabilecek riskleri önlemektir (Köksal, 2009, s. 18). Bu amaçla yeni TTK' nın denetçiye verdiği bir diğer önemli görev; yönetim kurulunun şirketi tehdit eden veya edebilecek nitelikteki riskleri zamanında teşhis edebilmek ve risk yönetimini gerçekleştirebilmek için uzman bir komite kurup kurmadığını araştırmak ve varsa bu komitenin çalışmalarını ayrı bir rapor halinde düzenleyerek yönetim kuruluna sunmaktır (TTK m. 402/6). Görüldüğü gibi yeni ticaret kanunu ile bağımsız denetçiye, denetim faaliyeti sonunda her biri farklı alanlara ilişkin görüş bildiren üç ayrı rapor hazırlama görevi verilmiştir.

### 1.1.3. Bağımsız Denetimin Vergi Denetiminden ve İç Denetimden Farkı

Bağımsız denetimde amaç, işletmelerin bir hesap dönemi boyunca yürüttükleri faaliyetlerin rakamsal çıktısı niteliğinde olan ve işletmelerin mali durumunu yansıtmaya amacıyla hazırlanan finansal tablolarındaki bilgilerin gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamaktır. Yani bağımsız denetim işletmelerin mali tabloları ve bu tabloların güvenilirliğiyle ilgilidir. Vergi denetimi ise vergi incelemesi, teftiş ve personelin soruşturulmasını kapsar. Vergi incelemesi; vergi mükelleflerinin beyanlarının doğruluğunun gerçeği yansıtmadığının araştırılması iken, teftiş; vergi idaresinin merkez ve taşra teşkilatının iç denetime tabi tutulmasını ifade etmektedir. Vergi denetimi yapmaya yetkili vergi idaresi personelinin gerektiğinde soruşturmaları da vergi denetimi kapsamındadır.

Vergi Usul Kanununda vergi incelemesinin amacı ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılarak tespit edilmesi ve sağlanması olarak belirtilmiştir (VUK m.134/1). Maddenin ikinci fıkrasında vergi denetiminin kapsamı çizilerek işletmeye dâhil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılması ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkiki de vergi denetimi kapsamına dâhil edilmiştir. Görüldüğü gibi bağımsız denetimde amaç finansal tabloların gerçeğe uygunluk derecesini tespit ederek işletmelerin mikro ve makro çevrelerinin doğru bilgilendirilmesini sağlamak ve işletme yönetiminin performansı hakkında görüş oluşturmaktır. Buna karşın vergi denetiminde amaç vergiye tabi matrahın doğru ve gerçeğe uygun şekilde tespit edilerek devletin temel kaynak kalemini teşkil eden vergilerin tam ve doğru olarak toplanmasını sağlamaktır.

Yeni ticaret kanunu yalnızca Bakanlar Kurulu Kararıyla belirlenen sermaye şirketlerinin bağımsız denetim yaptırmasını zorunlu tutarken Vergi Usul Kanunu, bu kanun veya diğer muhtelif kanunlar kapsamında defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikalarını muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişilerin tamamını vergi incelemesine tabi tutmuştur (VUK m. 136).

Benzer şekilde bağımsız denetim yapmaya yetkili kimseler ile vergi denetimi yapmaya yetkili kimseler de nitelik itibarıyla farklılık arz eder. Bağımsız denetim faaliyeti TTK uyarınca ancak Kamu Gözetimi Kurumu tarafından yetkilendirilen SMMM, YMM veya



ortakları bu kimselerden oluşan bağımsız denetim kuruluşlarınca yapılabilecekken Vergi Usul Kanunu hükmü gereğince vergi incelemesi<sup>7</sup> vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri ile Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar gerçekleştirecektir (VUK m. 135). Vergi incelemesi yapmaya yetkili bu kimselerin vergi incelemeleri, denetim ve raporlama sırasında uyacakları etik, ilke ve standartları belirleme yetkisi Vergi Denetimi Kurulu Yönetmeliğinin beşinci maddesinde Vergi Denetimi Kurulu Başkanlığına verilmiştir. Maliye Bakanlığı 1995 yılında kamunun vergi inceleme yetkisini, tebliğlerle sınırlı kalmak üzere Yeminli Mali Müşavirlere vermiştir. Böylece gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi matrahlarının vergi mevzuatına uygunluğunu inceleme ve bu doğrultuda bir rapor hazırlama görevi kamu hizmeti yapan YMM' lere verilmiştir. YMM' ler aracılığıyla tam tasdik yaptıran işletmeler Maliye Bakanlığının vergi denetim elemanlarınca incelenmiş sayılacaktır. Dolayısıyla bu şirketler tam tasdik denetiminden sonra tekrar aynı hesap dönemine ilişkin finansal tabloları üzerinde, ihbar ve özel durumlar hariç olmak kaydıyla, vergi denetimine tabi olmayacaklardır. KGK tarafından yürütülecek bağımsız denetimin ve Gümrük ve Ticaret Bakanlığı eli ile yürütülecek eş nitelikteki denetimin yeni ticaret kanunu ile tüm anonim şirketlere ölçekleri bazında zorunlu tutulması ile vergi denetimi niteliğindeki tam tasdik uygulamasına gerek kalmadığı söylenebilir.

Bağımsız denetimle vergi denetiminin amaç, felsefe ve ilkeleri birbirinden farklıdır (Özkorkut, 2013, s. 196). Bu açıdan bağımsız denetim, vergi denetimi ile korunmakta olan vergi menfaatine yabancısıdır (Karakoç, 2013, s. 21). Ancak finansal tabloların doğruluğunun denetimi neticesinde doğal olarak beyan edilen vergi matrahının doğruluğunun da denetimi yapılmış olacaktır. Dolayısıyla finansal tablo denetiminde amaç vergi denetimi yapmak olmasa dahi sonuçta dolaylı ve kaçınılmaz olarak yapılmış olur. Vergi denetimi ve vergi menfaatinin korunması bağımsız denetim görevinin dışında olmakla birlikte bu iki denetim türü birbirine yardımcı ve desteklidir (Demir, 2011, s. 47).

---

<sup>7</sup> Vergi incelemesi hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı; *Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi*, Cilt 1, Yayın No 50, Kasım 2007. [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/tum\\_yonleriyle\\_vergi\\_incelemesi.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/tum_yonleriyle_vergi_incelemesi.pdf)

İç denetimde amaç işletmenin belli bir dönem boyunca yürüttüğü iktisadi olayların mantık çerçevesinde kaydedilmesi, tasniflenmesi, özetlenmesi ve bu yolla işletme içi karar verici organlara sağlıklı, düzenli ve sistematik finansal bilgi aktarılmasıdır. İç denetim fonksiyonel olarak doğrudan yönetim kuruluna veya denetim komitesine raporlamalıdır (CGS Center, 2011: 7). Görüldüğü gibi bağımsız denetimle hem denetlenen işletmeye hem de ilgili işletme ile ilişkide olan mikro ve makro çevresine bilgi sağlamak amaçlanırken iç denetimde esas olarak işletme yönetimine bilgi akışı sağlayarak yönetimin ve karar alıcıların sürekli doğru bilgilendirilmesi amaçlanmaktadır. Bağımsız denetimin görevi finansal tabloların denetimi iken, iç denetim kurumun finansal, operasyonel, bilgi teknolojileri ve uyumla ilgili tüm süreçlerinden sorumludur (CGS Center, 2011: 10).

Bağımsız denetim, denetimi gerçekleştiren meslek mensubunun ilgili işletmeyle olan bağlantısı açısından iç denetimle ayrışır. İç denetim belli bir organizasyonun kendi içinde, kendisine bağlı olarak, bağımsız şekilde faaliyet gösteren denetçiler tarafından gerçekleştirilen denetimdir. Bu denetimde denetim sonuçları daha çok işletmenin üst yönetimine raporlanmaktadır (Özkorkut, 2013, s. 6). İç denetim faaliyetiyle işletmenin bir dönem boyunca yürüttüğü faaliyetler açısından hedeflenenle gerçekleştirilen arasındaki uyum incelenir, verimlilik tespiti yapılarak gelecekte karşılaşılabilecek muhtemel riskler tespit edilmeye çalışılır. Bu açıdan iç denetim işletmeler açısından bir otokontrol aracıdır. Bağımsız denetim ise yukarıda da bahsedildiği gibi işletmeden tamamen bağımsız dış denetçi eliyle yürütülür. Bunun sonucu olarak bağımsız denetçi iç denetçinin aksine yalnızca işletme yönetimine değil, menfaat sahiplerine ve genel olarak kamuoyuna hizmet sunar. Bağımsız denetim sonucu işletmenin faaliyetlerinin önceden belirlenmiş standart ve ölçütlere uygunluğu irdelerken iç denetim sonucu faaliyetlerin işletme politikaları ve hedefleriyle olan uygunluğu irdelenmiş olur.

İç denetçi ile şirket arasında bir iş akdi söz konusudur ve iç denetçi şirketin bir çalışanıdır. Bu nedenle çalışma şartları ve hedefleri yönetim kurulu ve üst yönetim tarafından belirlenir. Ancak bağımsız denetçi ile denetlenen şirket arasında imzalanan akit kesinlikle bir iş akdi değildir. Eser sözleşmesi niteliğindeki bu sözleşme ile bağımsız denetçi denetlenen şirketin çalışanı olmaz, yalnızca belli bir süre hizmet sağlar. Dolayısıyla iç denetçi şirkete hesap verirken bağımsız denetçinin şirket

yönetimine karşı hesap vermesi söz konusu değildir. Ancak iki denetimde birbirine yardımcı ve birbirini tamamlar niteliktedir (Demir, 2011, s. 47).

## **1.2.TÜRKİYE’ DE BAĞIMSIZ DENETİM MESLEĞİNİN GELİŞİMİ**

Denetim mesleği Osmanlı’ da kamu denetimi şeklinde başlamıştır. Cumhuriyetin ilanından sonra beyan usulünün benimsenmesiyle muhasebe kayıtlarındaki bilgiler üzerinden vergi alınmaya başlanması Türkiye’ de vergi temelli muhasebe anlayışının gelişmesine neden olmuştur. Bunun doğal sonucu olarak bu dönemde denetim uygulamalarının devlet eliyle yürütülmesine devam edilmiştir. Yeni ticaret kanununun kabulüyle günümüze kadar uygulama alanı bulan vergiye dayalı sistem terk edilerek bilgiye dayalı muhasebe sistemi benimsenmiş ve muhasebe kayıtlarının bu amaçla denetlenmesi hedeflenmiştir (Arıkan ve Güvemli, 2013, s. 33).

Türkiye’ de bağımsız denetim alanında gerçekleşen yasal ve yapısal değişiklikler özellikle liberal ekonomi politikasının benimsendiği ve özel girişimlerin desteklendiği 1950 sonrası dönemde başlamıştır. 1980 sonrası dönemde muhasebe ve denetim mesleklerini yasal düzenlemeye kavuşturma çabaları hız kazanmış ve ilk düzenleme 1989 yılında meslek kanununun yayımlanmasıyla yapılmıştır. Kanuni düzenlemenin bu kadar geç tamamlanması muhasebe uygulamalarının Osmanlı devlet kültürüne girdiği 1839 yılından ilk kanuni düzenlemenin yapıldığı 1989 yılına kadar geçen 150 yıllık süreçte muhasebe ve muhasebe denetimi mesleklerinin fiilen uygulama alanı bulmasına ve fakat bu süreçte örgütsel bir yapıya sahip olamamasına neden olmuştur. Türkiye’ de denetim uygulamalarının tarihi kökeninin çok eskiye dayanmasına rağmen, denetimin uzun süre kanunlarla desteklenmemesi denetimin bir meslek olarak örgütlenmesini geciktirmiştir. Bu durum Türkiye’ de denetimin fiili ve hukuki tarihinin ayrı ayrı ele alınmasını zorunlu kılmıştır (Güvemli, 2014, s. 227).

### **1.2.1. Türkiye’ de Bağımsız Denetim Mesleğinin Fiilen Başlaması**

Dünyada olduğu gibi cumhuriyet öncesi dönemde Osmanlı’da da denetim faaliyetleri kamu menfaatini üstün tutarak kamu denetimi şeklinde başlamıştır. Osmanlı’ da maliye teşkilatı I. Murat döneminde 14 üncü yüzyılın ikinci yarısında kurulmuş, mali sisteme ilişkin ilk yazılı kanun ise II. Mehmed döneminde 15 inci yüzyılda yapılmıştır. Cumhuriyet öncesi dönemde muhasebat ile ilgili ve mali içerikli konularda görevli ve sorumlu tutulan bağımsız bir meslek grubu oluşturulmamıştır. Bu dönemde devletin

gelir ve giderlerini izleme sorumluluğu kadınlara bırakılmıştır. Modern devlet düzenine geçilebilmesi için idari reformların yoğunlaştığı 1834 yılında Divan-ı Hümayun' un lağvedilmesiyle bugünkü anlamda bakanlıklar oluşturulmuştur. Padişah yetkilerinin bakanlara devrini de kapsayan bu reformlarla devlet hazinesinin denetiminin sıkılaştırılması ve mali işlerin uzmanlarca yürütülmesi amaçlanmıştır. Bu tarihten itibaren Türk kamu yönetiminde denetim görevi kadılardan alınmış ve bu alanda uzmanlığa sahip olan bağımsız birimler tarafından yürütülmeye başlanmıştır (Bezirci ve Karasioğlu, 2011, s. 575) (Başer, 1999, s. 2).

Ülkemizde muhasebe işlemlerinin denetimi geleneksel bir uygulama olarak mahkemelerde bilirkişilikle başlamıştır. Miras taksiminde murisin mal varlığını ve bu mal varlığı üzerindeki hak sahiplerinin haklarını sıralama konusunda kadıya yardımcı olan bilirkişi heyeti; tereke muhasebesi adı altında varlıkları, borçları ve alacakları tespit etme, varlıkları değerlendirme ve tasfiye bilançosu benzeri mali tabloyu hazırlamakla görevlendirilmiştir. Muhasebe uygulamalarında İtalya' nın öncülüğünde gelişen çift yanlı kayıt tutma yöntemine geçilmesiyle çağdaş denetim anlayışını başlatan Heyet-i Teftişîye (Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu) 1879' da Maliye Nezareti bünyesinde kurulmuştur. Cumhuriyet sonrası 1926-1934 yılları arasında bağımsız çalışan muhasebe meslek mensuplarına vergi kanunları gereği vergi denetimi yapma yetkisi tanınmasıyla fiili denetim başlamıştır. Bu dönemde çıkarılan Kazanç Vergisi Kanunu (1926), Muamele Vergisi Kanunu (1927) ve Dâhili İstihlak Vergisi Kanunu (1930) vergi-muhasebe birlikteliğini gündeme getirmiştir. Muhasebenin denetim fonksiyonuna yer veren ilk yasal düzenleme olan Muamele Vergisi Kanunu ile denetimin yalnızca vergi odaklı yapılması benimsenmiştir. Bu yasa defterlerin yılda bir kez hesap mütehasısları (hesap uzmanları) tarafından denetlenmesi zorunluluğunu getirmiştir. Maliye Bakanlığı adına denetim yapan maliye müfettişleri ve Kazanç ve Muamele Vergileri hesap mütehasıslığının “hesap uzmanları” şeklinde yeniden yapılandırılmasıyla denetimin mesleki örgütlenme ihtiyacı doğmuştur. Bu amaçla 1932 yılında Hesap Mütehasıslığı Kanun Tasarısı yayımlanmış ancak tasarı kanunlaşmamıştır. Devletin temel gelir kaynağı olan vergilerin sağlıklı olarak tespit edilebilmesi açısından denetim uygulamalarını hızlandırma amacı ile 1945 yılında Hesap Uzmanları Kurulu oluşturulmuştur. (Uzay; Tanç; Erciyes (1), 2009, s. 130) (Bezirci ve Karasioğlu, 2011,

s. 576) (Arıkan ve Güvemli, 2013, s. 40-46) (Yücel, 1982, s. 221) (Güvemli; Aytulun; Şişman, 2013, s. 29-31).

Pek çok ülkenin mali sistemini olumsuz etkileyen 1929 tarihli Büyük Buhran sonrasında yaşanan hızlı ekonomik kalkınma, dış ticaret hacminin artması, Gümrük Birliğine katılım, yabancı sermayeli şirketlerin ülkemize giriş yapması, küreselleşme sonucu ekonomilerin birbirine yaklaşması gibi önemli iktisadi olaylar muhasebe alanında yenilenmeyi ve gelişmeyi mecbur kılmıştır. Muhasebe bilimi karmaşıklaştıkça muhasebe mesleğinin denetim ayağı da önem kazanmaya başlamıştır. Ancak 1980' li yıllara kadar muhasebe ve denetim mesleği gösterilen tüm çabalara karşın yasal güvenceye kavuşamamış ve meslek yasal statü kazanamadığı için bu tarihe kadar mesleğe ilişkin norm ve standartlar da belirlenememiştir. Muhasebe ve denetim meslek mensuplarına duyulan ihtiyacın sürekli artmasına ve mesleğin taşıdığı hassasiyete karşın bu dönemde muhasebe ve denetim meslek mensubu yetiştirmeye yönelik eğitim ve öğretim yapan, sınav ve stajla muhasebeci ve denetçi yetiştiren öğretim kurumlarının olmaması da mesleğin müstakil ve özel nitelikli bir yapıya kavuşmasını geciktirmiştir<sup>8</sup>.

Bağımsız denetim mesleği yasal düzene kavuşana kadar mesleği icra edenler Avrupalı meslektaşların kullandığı muhasebeci, eksper muhasip, serbest hesap uzmanı, vergi müfettişi veya mali müşavir gibi yasal olmayan unvanlar kullanmaya devam etmişlerdir. Yasal düzenleme yapılana kadar ticaret odalarınca da müstakil bir meslek olarak kabul edilmeyen bağımsız denetim mesleğini yapanların sayısı bu dönem için bilinmemektedir (Yazıcı, 1986, s. 54).

Cumhuriyetin ilk yıllarında iktisadi kalkınma için devlet eliyle ithalat ve ihracat yapma amacıyla halka açık ilk şirket olarak kurulan Türkiye Milli İthalat ve İhracat Anonim Şirketi, yönetim zafiyeti ve denetim eksiklikleri nedeniyle 1938' de batmıştır. Bu olay özel teşebbüslerin yönetiminde denetime olan ihtiyacı gözler önüne sermiştir. Denetim mesleğinin bağımsız bir meslek olarak kabul edilmesi ve yasal dayanağa kavuşması için

<sup>8</sup> 1980' li yılların sonuna kadar Türkiye' de muhasebe alanında eğitim veren 227 meslek lisesi, 40 meslek yüksekokulu vardı. Türkiye' de dört yıllık eğitim veren üniversitelerden sadece 17' sinde, yüksekokullardan ise sadece 10' unda muhasebe, iktisat, vergi hukuku gibi konularda eğitim veriliyor, bağımsız denetim alanında ise talebin yetersiz olmasından olsa gerek herhangi bir eğitim verilmiyordu. Mehmet **Yazıcı**, *Bağımsız Muhasebe ve Denetleme Mesleği Üzerine Araştırma*, Yüksek Ticaret Mezunları Derneği Yayını, İstanbul 1986.

bu tarihten sonra pek çok dernek kurulmuştur. Bu derneklerden bilinen ilki 1935 yılında kurulan Muhasebeciler ve Murakıplar Cemiyetidir. Bugünde hâlâ varlığını sürdüren ve 1967’ de Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) adını alan Türkiye Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Cemiyeti, Osman Fikret Arkun dâhil 14 üyenin girişimi ile 1942’ de kurulmuştur. Derneğin esas amacı muhasebe alanında eğitim vererek mesleğin gereği gibi tanıtılmasını ve meslekle ilgili gelişmelerin ülke içerisindeki uygulamalara entegre edilmesini sağlamaktır. TMUD ayrıca 1949, 1956, 1961, 1966, 1972, 1977 ve 1987 yıllarında yapılan meslek yasa tasarılarına da önemli katkılarda bulunmuş ve tasarıların hazırlanmasında öncü olmuştur. Uluslararası Muhasebe Federasyonunun (The International Federation of Accountants, IFAC) kurucu üyelerinden olan TMUD, Mart 2015 itibariyle 1472 üye sayısına ulaşmıştır<sup>9</sup>. Bir başka dernek 1974’ de İstanbul’ da kurulan Mali Müşavirler ve Muhasebeciler Birliği Derneğidir. Bağımsız denetim yapma yeterliliğine sahip 19 şirketin bir araya gelmesiyle 1987’ de oluşturulan Bağımsız Denetim Derneğinin, 1989 yılında Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin (TÜRMOB) kurulmasıyla faaliyetlerine son vermesi tartışılmış ancak faaliyetine devam kararı almıştır (Yazıcı, 1986) (Başer, 1999, s. 3) (Bezirci ve Karasioğlu, 2011, s. 576-577) (Uzay; Tanç; Erciyes (1), 2009, s. 135-137).

Türkiye’ de muhasebe ve denetim mesleklerini yasal dayanağa kavuşturma çabaları dünya ile eş zamanlı olarak Büyük Buhran sonrasında başlamıştır. Bunun için farklı tarihlerde pek çok girişim yaşansa da mesleğin yasal zemine kavuşması Avrupalı devletlerin aksine 1989 yılını bulmuştur<sup>10</sup>. Ticaret Bakanlığınca 1932’ de hazırlanan Hesap Müttehassıslığı Kanun Tasarısı ile başlayan girişimler o dönemde ülkemizde yeterli sayı ve nitelikte meslek mensubu olmadığı ve denetime tabi olacak yeterli büyüklükte özel teşebbüs veya kurum bulunmadığı için sonuçsuz kalmıştır. Türkiye’ de bağımsız denetime ilişkin ilk yasal girişim 1947 yılında hazırlanan Vergi Usul Kanunu Tasarısında “Mali Müşavirler ve Mükellefler” başlıklı düzenleme ile yapılmıştır. Ancak mesleğin Vergi Usul Kanununa hüküm eklenerek değil ayrı bir kanunla yasal düzene

<sup>9</sup> <http://www.tmud.org.tr/DocumentPage.aspx?MenuID=30> (e.t. 30.03.2015).

<sup>10</sup> Mesleki örgütlenmeye ilişkin yasal düzenlemeler İngiltere’ de 1870, Fransa’ da 1881, Amerika Birleşik Devletleri’ nde 1886, Hollanda’ da 1895, Almanya’ da 1899, İsviçre’ de 1941, Arjantin’ de 1945, Brezilya ve Meksika’ da 1946, Hindistan’ da 1949, Yunanistan’ da 1950, Nijerya’ da 1955 yıllarında tamamlanmıştır (3568 sayılı Kanun, g.g., p. 4).

kavuşturulması isteği üzerine 1949’ da yasalaşan Vergi Usul Kanununda bağımsız denetim mesleğine ilişkin düzenlemeler kanun metninden çıkartılmış böylece ilk ciddi girişimden sonuç alınamamıştır. Maliye Bakanlığınca 1956 ve 1962 yılları arasında hazırlanan taslaklar da yasalaşma imkânı bulamadan rafa kaldırılmıştır. Bağımsız denetim mesleğini müstakil olarak ele alan 1958 tarihli Serbest Hesap Mütahassıslığı Kanun Tasarısı da mecliste görüşülmemiştir. Bu tasarı metnine bağlı kalarak Maliye Bakanlığının 1966’ da yeniden düzenlediği Serbest Mali Müşavirlik Kanunu Taslağı Bakanlar Kurulunda görüşülme imkânı bulsa da bu çabadan da bir sonuç alınamamıştır. Son olarak 1983’ te tasarı metni tamamlanan Yeminli Mali Müşavirlik-Muhasebecilik Kanun Tasarısı 6 Haziran 1984 tarihinde meclise sevk edilmiştir. Maliye ve Gümrük Bakanlığınca hazırlanan kanun tasarısı TBMM Adalet Komisyonunda görüşüldüğü sırada Serbest Muhasebecilik, Serbest Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Tasarısı olarak isim değiştirilerek Plan Bütçe Komisyonuna sevk edilmiştir. TBMM Plan Bütçe Komisyonunda gündeme alınmayı beklerken 213 Sayılı Vergi Usul Kanununa 04.12.1985 tarihli ve 3239 sayılı Kanunun 13 üncü maddesi ile yapılan ekle “Yeminli Mali Müşavirlik” adıyla mesleğin ilk yasal adımı atılmıştır<sup>11</sup>. Yapılan bu

---

<sup>11</sup> 11.12.1985 tarihli Resmi Gazete’ de yayımlanan 3239 sayılı Kanunun 13 üncü maddesi ile VUK m. 141’ e yapılan ekleme aynen şöyledir: “Yeminli Mali Müşavirlik mesleğinin konusu: gerçek ve tüzelkişilerin, muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek, bu konularda müşavirlik yapmak, mükelleflerin mali tablolarını ve beyannamelerini ilgili mali mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ve denetim standartları açısından tasdik etmektir.

Yeminli Mali Müşavirlerce gerçek ve tüzelkişilerin mali tabloları ve vergi beyannamelerinin mevzuat hükümlerine uygunluğunun tasdik edilmiş olması halinde bu belgeler kamu idaresinin yetkili elemanlarınca tasdik işleminin kapsamı ölçüsünde incelenmiş belgeler olarak kabul edilir.

Ancak, bu kanunla ve diğer kanunlarla kamu idaresine tanınan, teftiş ve inceleme yetkilerinin kullanılması ve gerektiğinde tekrarına ait hususlar saklıdır.

Yeminli Mali Müşavirler yaptıkları tasdikle ilgili işlemlerden sorumludurlar.

Yeminli Mali Müşavirlik unvanının kazanılması, bunların yapacağı işler, sorumluluk sınırları, yönetim çalışma ve disipline ilişkin esaslar ve diğer hususlar bakanlar kurulunca çıkarılacak Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenir.

Yeminli Mali Müşavirler Odalarının kuruluşuna ilişkin esaslar kanunla düzenlenir.

Yeminli Mali Müşavirler Kurulu biri başkan, biri başkanvekili olmak üzere 20 kişiden oluşur.

Yeminli Mali Müşavirler Kurulunun kuruluş, görev, çalışma ve denetim esasları seçilme usulü ile diğer konular Bakanlar Kurulunca belirlenir.

düzenleme sonucu 1987 yılına kadar finansal tabloların denetimi Vergi Kanunu<sup>12</sup> ve Türk Ticaret Kanunu çerçevesinde yürütülmüş<sup>13</sup> ve denetim kavramı ilk kez Türk Ticaret Kanununda kullanılmaya başlanmıştır. Nihayet 13.06.1989 tarihinde 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun yasalaşmasıyla muhasebe ve denetim alanında ilk mesleki örgütlenmeyi sağlayacak yasal düzenleme yapılmıştır (Yazıcı, 1986, s. 66) (Güvemli, 2001, s. 673-674) (Arıkan ve Güvemli, 2013, s. 45-48) (Bezirci ve Karasioğlu, 2011, s. 577) (Çarıkçioğlu, 1995, s. 149-155) (Güvemli, 2011, s. 130).

Bağımsız muhasebe ve denetim mesleğini yasal düzene kavuşturma amacıyla 1932 yılında başlayan çabaların 1989 yılına kadar sonuç vermemesinin ve geçen yarım asırdan fazla sürede hazırlanan taslakların kanunlaşmamasının pek çok önemli sebebi vardır. Amerika ve İngiltere yasaları başta olmak üzere bu alanda örnek teşkil edebilecek pek çok nitelikli kanuni düzenleme olmasına rağmen mesleğin yasal düzenlemeye kavuşturulmasının gecikmesinde yatan en önemli etken mesleği uygulatacak özel teşebbüs sayısının yetersiz olması yani gereken talebin bu dönemde mevcut olmamasıdır. Özellikle 20 nci yüzyılın ikinci yarısına kadar Türkiye’ de kurulu işletmelerin aile şirketi şeklinde örgütlenmesi ve işletme dışındaki müstakbel yatırımcıların bilgilendirilmesine gerek duyulmaması muhasebe denetimi uygulamalarının bu döneme kadar gelişmemesine neden olmuştur. Muhasebe ve denetim alanında öncü pek çok ülkede mesleğin yasal düzene kavuşmasında Ekonomi Bakanlığı veya Ticaret ve Sanayi Bakanlığı gibi meslekle ilgili bakanlıkların rol oynamasına karşın Türkiye’ de bu görevin mantıklı izahtan yoksun olarak mesleği yalnızca vergicilik açısından ele alan Maliye Bakanlığına verilmiş olması da diğer bir önemli sebeptir. Vergi yasalarının muhasebe mesleği ile ilgili kararları Maliye Vekâletine yönlendirmesi muhasebe ve denetim mesleğinin yalnızca kamu hizmeti olarak şekillenmesinin ve böylece özel girişimlerle desteklenmemesinin ana nedeni

---

Kurul üyeleri ve personeli özlük hakları bakımından Sermaye Piyasası Kurulu üyelerinin ve personelinin tabi olduğu özlük hakları rejimine tabidir.”

<sup>12</sup> Vergi Usul Kanununda “Yeminli Mali Müşavirlik” başlıklı düzenleme Anayasa Mahkemesinin 19.03.1987 tarihli Esas: 1986/5 ve Karar: 1987/7 sayılı hükmü ile yürürlükten kaldırılmıştır.

<sup>13</sup> Bu dönemde bağımsız denetim bir kanun ile düzenlenmemiştir ancak 1972’ de çıkarılan Anonim Ortaklıkların Denetimine Ait Tüzük ve Teftiş Kurulu Tüzüğü özel teşebbüslerin denetiminin çerçevesini çizmiş, 1989’ a kadar da sermaye şirketlerinin denetiminde yol gösterici olmuştur.



olmuştur. Dünya Bankası tarafından 1951 yılında hazırlanan Rapora göre de Türkiye’de muhasebe mesleğinin gelişmemesinin nedeni mesleğin Maliye Bakanlığının kontrolüne bırakılmış olmasıdır. Bu dönem için fayda maliyet dengesini kuramayıp sürekli denetlenmenin şahsi menfaatleriyle çatışacağını düşünen tüccarların denetimin yasallaşmasını engelleme çabaları da önemli bir unsurdur. Son olarak öğrenim ve iş tecrübeleri birbirinden çok farklı olan meslek çalışanlarının bir amaç etrafında toplanamaması da bir sebep olarak zikredilebilir (Arıkan ve Güvemli, 2013, s. 45) (Yazıcı, 1986) (Başer, 1999, s. 3).

Ülkemizde ilk olarak 1960’ lı yıllarda mali piyasalarda faaliyet gösteren bankaların istekleri üzerine bağımsız denetim uygulamaları ihtiyari olarak başlamıştır. Özellikle yurt dışından fon sağlayan ve yabancı ortaklarla çalışan firmalar bu kaynak sağlayıcıların istekleri üzerine finansal tablolarını bağımsız denetimden geçirmeye başlamışlardır. Görüldüğü gibi denetim faaliyetleri, esas amacının dışına çıkarak Türkiye’de ilk olarak sıcak para girişini sağlayabilmek için muhasebe denetimi şartını arayan yabancı yatırımcıları ikna etmede bir araç olarak kullanılmaya başlanmıştır. 1970’lerden sonra Arthur Andersen, Deloitte, Pricewaterhouse Coopers, KPMG gibi uluslararası bağımsız denetim şirketlerinin ülkemizde şubeler açarak denetim hizmeti sunmaya başlaması ile finansal tabloların bağımsız denetimi yaygınlık kazanmıştır (Uzay; Tanç; Erciyes (1), 2009, s. 131) (Dönmez; Berberoğlu; Ersoy, 2005, s. 62) (Sevim; Çetinoğlu; Kurnaz, 2006, s. 45-46).

Ülkemizde 1987 tarihine kadar şirket ve kurumların ihtiyari olarak yaptırdıkları bağımsız dış denetim 1987 yılında yapılan düzenlemelerle bankalar ve sermaye piyasasına bağlı kurumlar açısından zorunluluk halini almıştır (Uzay; Tanç; Erciyes (2), 2009, s. 134-135).

Bu dönemde bağımsız dış denetim yapma yeterliliğine sahip görülüp tescil edilen şirket sayısı sadece 19’ dur. Bu şirketler 1988’de Sermaye Piyasası Kurulu tarafından denetleme ilke ve kurallarını belirleme amacıyla çıkarılan düzenlemelere tabi olmuşlardır. SPK, Seri X ile başlayan tebliğleri ile denetimde standartlaşmayı da başlatmıştır.

### 1.2.2. Türkiye’ de Bağımsız Denetim Mesleğinin Yasal Olarak Başlaması

Türkiye’ de 1987 yılında yapılan düzenleme ile bağımsız denetim alanında ilk zorunlu uygulamalar bankacılık sektöründe başlamıştır. Bağımsız denetim kuruluşlarınca yapılacak banka denetimlerinin esaslarını belirleme amacı ile T.C. Merkez Bankası, 24 Aralık 1987 tarihinde Bağımsız Denetim Hakkında Tebliği yayınlamıştır (Dönmez ve Ersoy, 2006, s. 73). Bankacılık sektörüne getirilen zorunluluğun ardından kısa zaman sonra Sermaye Piyasası Kuruluna tabi şirketlerin de zorunlu denetimi öngörülmüş ve bu şirketlerin denetimine ilişkin ilke ve kuralları belirleme amacı ile SPK, 13 Aralık 1987 tarihinde Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetim Hakkında Yönetmeliği yayınlamıştır. Bağımsız denetime ilişkin ayrıntılar ise Sermaye Piyasası Kurulunun 1988’ den itibaren yayımladığı Seri: X tebliğleriyle belirlenmeye çalışılmıştır (Bezirci ve Karasioğlu, 2011, s. 577) (Dönmez; Berberoğlu; Ersoy, 2005, s. 62-63). Bağımsız denetim faaliyetlerinde uygulanacak ilke ve standartlar, ilk olarak Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK) tarafından çevirisi yayınlanan Uluslararası Denetim Standartlarıyla (International Standards of Auditing, ISA) uyumlu olarak Sermaye Piyasası Kurulu tarafından çıkarılan tebliğler aracılığıyla belirlenmiştir (Dönmez; Berberoğlu; Ersoy, 2005, s. 64).

3568 sayılı meslek kanununun 1989’ da yayımlanmasının ardından zaman içinde denetimin esası, denetim süreci, denetim raporu ve denetim yapmaya yetkili denetçiler ile ilgili çeşitli düzenlemeler yapılarak meslek şekillendirilmiştir. 6102 sayılı TTK ve 660 sayılı KHK’ nın yürürlüğe girmesine kadar bağımsız denetim alanında mevzuat açısından parçalı bir yapı hâkim olmuştur. Bağımsız denetim alanındaki bu dağınık yapı, çeşitli kurumların mevzuatında yer alan farklı hükümler nedeniyle işletmeler nezdinde yapılan denetimlerde farklı usul ve tekniklerin uygulanması ve bir işletme adına aynı dönemde birden fazla denetim raporu düzenlenmesi sonucunu doğurmuştur (Özkorkut, 2005, s. 44) (Başpınar, 2004, s. 42). Yeni TTK’ nın yürürlüğe girmesiyle bağımsız denetim alanında bu düzensizlik ortadan kaldırılarak bütüncül bir hukuki yapı oluşturulmaya çalışılmıştır.

Ülkemizde 1987’ de yalnızca bankaların dâhil olduğu zorunlu bağımsız denetim uygulama alanı, yeni ticaret kanununun denetime ilişkin hükümlerinin yürürlük tarihi olan 2013 yılına kadar SPK mevzuatına tabi şirketleri, Bankacılık Kanununa tabi banka ve özel finans kurumlarını, sigorta ve reasürans şirketlerini, bireysel emeklilik

şirketlerini, EPDK kapsamına giren şirketleri ve faktoring ve finansman şirketlerini kapsayacak şekilde genişletilmiştir (Kaval, 2008, s. 32) (Yereli ve Özdoğan, 2009, s. 30). Yeni Türk Ticaret Kanununun yürürlüğe girmesine kadar SPK, BDDK, EPDK, Maliye Bakanlığı ve Hazine Müsteşarlığı bağımsız denetim uygulamalarına ilişkin düzenleme yapma yetkisine sahip olmuşlardır. Yeni Türk Ticaret Kanununun yürürlüğe girmesinin ardından bu Kanun ve daha sonra çıkarılan 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile denetim alanına ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

Bugün için yürürlükte olan ve bağımsız denetim mesleğine ilişkin yapılan yasal düzenlemeleri şu şekilde sınıflandırmak mümkündür:

- i. 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ve ilgili mevzuat,
- ii. 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ve ilgili mevzuat,
- iii. 5411 sayılı Bankacılık Kanunu ve ilgili mevzuat,
- iv. 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu ve ilgili mevzuat,
- v. Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunun yapmış olduğu düzenlemeler,
- vi. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve ilgili mevzuat ve
- vii. 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname.

İSMMO tarafından düzenlenen I. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumunda denetim mesleğinin gelişimini tamamlayabilmesi için mesleğin yasallaşmasının yeterli olmayacağı belirtilmiş ve aşağıdaki önerilere yer vermiştir (Çarıkçioğlu, 1995, s. 149-155).

Türkiye’ de muhasebe denetiminin gelişimi, mesleğin yasal bir statüye kavuşturulmasının yanı sıra;

- 1) Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlke ve Standartlarının oluşturulmasına,
- 2) Tek düzen hesap çerçevesi finansal tablo düzenleme ve yayımlama ilkelerinin geliştirilmesine,
- 3) Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının belirlenmesine,
- 4) Mesleğin yerleşmesi ve gelişebilmesi için, mesleğe giriş, mesleğin uygulaması, meslek mensupları ve mesleğin geliştirilmesi ile ilgili düzenlemeleri yapacak mesleki bir örgütün kurulmasına,

- 5) Meslek içi eğitimin yanı sıra, üniversitelerin gerek lisans, gerekse lisansüstü düzeylerde uzmanlaşmaya yönelik eğitim birimlerinin kurulmasına veya mevcutların geliştirilmesine,
- 6) Muhasebe denetimine vergi denetimi olarak bakmamaya,
- 7) Finansal tablolarının kamuya açıklanması ve açıklanan tabloların bağımsız denetçilerce onaylanması zorunluluğunun getirilmesine bağlıdır.

Peyami Çarıkçioğlu' nun 1995 yılında tespit ettiği ve atılmasını önerdiği adımların önemli bir kısmı ancak 2011 yılında yayımlanarak 2012 yılında yürürlüğe giren Yeni Türk Ticaret Kanunu ile atılabiştir.

#### **1.2.2.1.3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler**

Ülkemizde muhasebe ve denetime ilişkin meslek yasasını 01.06.1989 tarihinde 3568 kanun numarası ile kabul edilen ve 13.06.1989 tarihli ve 20194 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe giren Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu oluşturmaktadır. 3568 sayılı meslek kanunu ile bağımsız denetim mesleği ilk kez yasal bir dayanağa kavuşmuştur. Kanunun genel gerekçesinde devletin vergi ihtiyacının arttığı vurgulanmış ve yasa ile denetim uygulamalarının yaygınlaştırılarak vergi gelirlerinin arttırılmasının hedeflendiği belirtilmiştir (3568 sayılı Kanun, g.g., p. 1). Dolayısıyla vergi temelli denetim anlayışı 3568 sayılı Kanun ile de sürdürülmüştür.

Kanun, muhasebe ve denetim meslek elemanlarını eğitimlerine, tecrübelerine ve yapmaya yetkili ve görevli oldukları işlemlere göre “Serbest Muhasebeci” (muhasebe kayıtlarını yürüten), “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir” (kayıtları yürüten ve denetleme yapan) ve “Yeminli Mali Müşavir” (denetleme yapan ve mali tabloları onaylayan) olarak üç gruba ayırmıştır (Arıkan ve Güvemli, 2013, s. 49) (Güvemli, 2011, s. 132). 26.07.2008 tarihli ve 26948 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 5786 sayılı Kanun ile 3568 sayılı Kanunda güncelleme yapılmış ve sınavlarındaki başarısızlık gibi

nedenlerle serbest muhasebecilik unvanı kanun metninden kaldırılmıştır<sup>14</sup> (Güvemli, 2011, s. 133).

Dört ana bölümden oluşan Kanunun birinci bölümünde mesleğin amacı, meslek mensubu olabilme şartları ve YMM'lerin tasdik yetkisi ile tasdikten doğan sorumlulukları; ikinci bölümünde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalarının kuruluşu, işleyişi ve görevleriyle ilgili genel hükümler; üçüncü bölümünde TÜRMOB ile ilgili genel hükümler; dördüncü ve son bölümünde ise oda ve birlik organlarının seçim esasları, meslek sırları ve mesleğin icrasına ilişkin yasaklar ve bu yasaklara bağlanan yaptırımlar düzenlenmiştir.

Kanunun amacı, genel hükümler kısmında üç ana başlık altında açıklanmıştır. Bunlar:

- İşletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak,
- Faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmî mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak,
- Yüksek meslekî standartları gerçekleştirmek üzere, “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik” ve “Yeminli Mali Müşavirlik” meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemektir.

Muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu; gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kâr-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak (serbest muhasebecilik,

<sup>14</sup> Mevcut serbest muhasebecilerin hak kaybına uğramamaları için gerekli düzenlemeler yapılmıştır. Kanun değişikliğinin yürürlüğe girdiği tarihte hali hazırda serbest muhasebecilik mesleğini icra edenler ile staj aşamasında olan meslek mensubu adaylara altı aylık özel eğitim sonunda beş yıl içinde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik sınavına girme hakkı tanınmış ve başarılı olanlara SMMM unvanı verilmiştir. Başarılı olamayan veya sınava katılamayanlar ise serbest muhasebeci olarak çalışmaya devam etmektedirler. Mart 2015 itibarıyla çalışan kütüğüne kayıtlı 5.455' i bağımlı, 5.077' si serbest çalışan 10.532 serbest muhasebeci vardır. (e.t. 30.03.2015)

SMMM), muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, şletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili şlerini dzenlemek ve bu konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı gdrüş vermek, rapor ve benzerlerini dzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri şleri yapmak (mali mşşavirlik, SMMM ve YMM) olarak ağıklanmıştır (3568 sayılı Kanun m. 2). Kanunda YMM' lere tanınan mali tabloları onaylama gdevi mesleğin konusunun dzenlendiği hdkimde ağıklanmamış, mşştakil bir maddede ele alınmıştır. Tasdik ve tasdikten doğan sorumluluğun dzenlendiği madde ile yeminli mali mşşavirler, serbest muhasebeci mali mşşavirlerin aksine gerdek ve tuzel kişilerin veya bunların teřebbős ve şletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hdkimleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına gde incelendiğini tasdik etmekle gdevlendirilmişlerdir (3568 sayılı Kanun m. 12). Yeminli mali mşşavirlerin gdev alanını genişleten 12 nci madde yeminli mali mşşavirlik mesleğini bağımsız denetim mesleğine yaklaştırmıştır. Ancak mali mşşavirlerin asli gdevi danışmanlık iken bağımsız denetkilerin asli gdevi danışmanlık değildir (Sevim; etinoğlu; Kurnaz 2006, 59). Aksine bağımsız denetkilerin bağımsızlığının korunabilmesi için şirket ynetimiyle organik ilişki kurmalarını sağlayacak danışmanlık hizmetinden bilhassa kaçınmaları gerekir.

Meslek mensuplarının kalitesinin artırılması ve hem eğitimi hem de deneyimli kişilerin mesleki faaliyette bulunmaları için 26.07.2008 tarihli ve 26948 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 5786 sayılı Kanun değişikliği ile sınav ve staj sşrelerine ilişkin dzenlemeler yapılmış, mesleğe girişler ve meslekte yukselmelerin tamamı sınavlara bağlanmıştır (Guvemli, 2011, s. 133). Kanun değişikliğiyle serbest muhasebecilik mesleği tamamen kaldırılmış ve IFAC tarafından çıkartılan uluslararası eğitim standardına (IES) uygun olarak mesleki eğitim sşrekli hale getirilmiştir<sup>15</sup>. Kanun değişikliğiyle AB Sekizinci Direktifine paralel olarak staj sşreleri iki yıldan u yıla çıkarılan serbest muhasebeci mali mşşavir adaylarının staj koşullarına ilişkin revizyon yapılmış, stajlarını yalnızca bağımsız alışan SMMM veya YMM gzetiminde veya şirketlerde yapabilecekleri dzenlenmiştir. Meslek kanununda yapılan değişiklik sonucu

<sup>15</sup> Meslek mensuplarına ve meslek mensubu adaylarına ynelik sşrekli mesleki eğitim hizmetleri vermek amacıyla, TÜRMOB tarafından 1993' te Temel Eğitim Staj Merkezi (TESMER) kurulmuştur.

unvan karışıklığını gidermek amacıyla serbest muhasebecilik statüsünün Kanun metninden çıkarılması ile yeni meslektaşlar için en az lisans seviyesinde mezuniyet şartı aranmıştır. Muhasebe ve denetim mesleklerinin taşıdıkları hassasiyeti göz önünde bulundurarak gerçekleştirilen bu düzenleme meslek açısından sevindirici bir gelişmedir. Meslek adaylarının daha etkin olarak mesleğe katılmalarına ve işi mutfağında öğrenmelerine imkân tanıyan bu değişiklik şüphesiz yetişen meslektaşların daha nitelikli olmasına katkı sağlamaktadır.

TÜRMOB' a Mart 2015 itibariyle kayıtlı 37.171' i bağımlı 45.199' u serbest çalışan 82.370 SMMM, 2.171' i bağımlı 2.397' si serbest çalışan 4.568 YMM olmak üzere 97.470 meslek mensubu vardır. Bunların 73.992' si lisans mezunu, 4.245' i yüksek lisans mezunu ve 452' si doktora mezunudur<sup>16</sup>.

Meslek mensuplarının mesleki faaliyette bulunabilmeleri 3568 sayılı Kanununun 15 inci maddesinde serbest muhasebeci mali müşavirler odalarına veya yeminli mali müşavirler odalarına üye olma şartına bağlanmıştır. Bugün ülkemizde 77 adet serbest muhasebeci mali müşavirler odası ve sekiz adet yeminli mali müşavirler odası faaliyettedir<sup>17</sup>. Tüm meslek odalarının bağlı bulunduğu ve bir çatı kurum niteliğini haiz olan TÜRMOB' un temel görevi; meslek ve meslek mensuplarına ilişkin düzenleme ve iyileştirme çalışmaları yapmak, uyulması zorunlu meslek kurallarını belirlemek, uluslararası mesleki örgütlere üye olarak mesleki toplantılara katılmak ve 3568 sayılı meslek kanununa göre çıkarılacak yönetmelikleri hazırlamaktır (3568 sayılı Kanun m. 29).

3568 sayılı Kanun, yeni ticaret kanununda da denetim yapmakla yetkilendirilen SMMM ve YMM' lerin yetkilendirilmelerine, görev ve sorumluluk alanlarına yer vermiş fakat meslek mensuplarının yapacakları denetime ilişkin düzenleme yapmamıştır. Bu düzenlemeyi yapma görevi Kanununun 50 nci maddesi ile TÜRMOB' a verilmiştir. TÜRMOB, kendisine verilen görev gereği meslek mensuplarının çalışma usul ve esaslarını belirleme amacıyla Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliği<sup>18</sup> (ÇUEHY) yayınlamıştır. Yönetmeliğin üçüncü bölümünde m. 48-m. 60 arasında meslek

<sup>16</sup> <http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/Istatistikler.aspx> (e.t. 30.03.2015).

<sup>17</sup> <http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/Odalar.aspx> (e.t. 30.03.2015).

<sup>18</sup> RG 03.01.1990 s. 20391 (Değişiklik: RG 21.11.2007 s. 26707).

mensuplarının yapacakları denetimlerle ilgili düzenleme yapılmıştır. Yönetmelikte denetim; kurum ve kuruluşların finansal bilgilerinin ilgili mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun olarak ekonomik olayların gerçek mahiyetinin kayıtlarda yer alıp almadığını tarafsız olarak kanıtları ile araştırarak sonuçlandıran ve onaylayan sistematik bir çalışma olarak açıklanmıştır (ÇUEHY m. 48). Bu düzenleme ile ÇUEHY, ilgili mevzuatı ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerini denetim kıstası olarak benimsemiştir. ÇUEHY, denetim süresince denetçinin kurum ve kuruluşların ilgililere sundukları bilgilerin gerçeğe uygun, doğru ve güvenilir olduğunu tespit etme amacı ile yapacağı incelemeleri açıklamıştır (ÇUEHY m. 48).

ÇUEHY hükümlerine göre denetçi;

- a) Kurum ve kuruluşların varlıklarının kurum ve kuruluşların yararına kullanılıp kullanılmadığının,
- b) Varlıkların adet ve değer olarak kayıtlarda gösterilip gösterilmediğinin,
- c) Varlıkların ilgili mevzuat ve muhasebe prensiplerine uygun ve doğru olarak değerlendirilip, değerlendirilmediğinin,
- d) Varlıklara giren ve çıkan değerlerin kayıtlarda tam ve doğru olarak yer alıp almadığının,
- e) İşletmenin borç ve alacaklarındaki artış ve azalışların tam ve doğru olarak gösterilip gösterilmediğinin,
- f) Kurum ve kuruluşların ekonomik faaliyetleri sonucu varlık artış ve azalışlarının kayıtlar ile mali tablolarda tam ve doğru olarak hesaplanıp hesaplanmadığının,
- g) Mali tabloların ilgili mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun düzenlenip düzenlenmediğinin,
- h) Mali tablolara dayalı vergi beyannameleri ile diğer beyanname ve belgelerin ilgili mevzuata uygun olup olmadığını denetim standartlarına göre inceleyecek ve bu inceleme sonucu bir kanaate varacaktır.

Meslek mensubu, denetim sonucu edindiği kanaat doğrultusunda olumlu, şartlı denetim veya olumsuz rapor düzenleyebilecektir (ÇUEHY m. 59).

TÜRMOB' un hazırladığı ÇUEHY bağımsız denetim faaliyetlerinin ne şekilde yürütüleceği ve denetime ilişkin esas ve kuralları ayrıntısı ile düzenlememiştir. Yönetmelikte yer verilen denetime ilişkin ilke ve standartlar ise ABD genel kabul



görmüş denetim standartlarını karşılamaktan uzak kalmıştır (Dönmez; Berberoğlu; Ersoy, 2005, s. 75).

IFAC' a üye olan TÜRMOB, bağımsız denetimle ilgili standartları belirlemek amacıyla Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunu (TMUDESK) 9 Şubat 1994 tarihinde kurmuştur (Başpınar, 2004, s. 50). TMUDESK, 17 Aralık 1994 tarihli toplantısında dokuz standart tasarısı belirlemiş ve bu tasarılarından ilkinin 14 Şubat 1996 tarihinde yayımlanmıştır. TÜRMOB' dan ruhsat alan meslek mensuplarına TMUDESK' in Uluslararası Muhasebe Standartları ile ülke uygulamaları ve koşullarını temel alarak saptadığı Muhasebe ve Denetim Standartlarına uyma zorunluluğu getirilmiştir (Yalkın, 1995, s. 260-261). Ancak faaliyet süresi boyunca 19 standart yayımlayan TMUDESK' in yaptırım gücüne sahip olmaması yayınlanan standartların uygulanmamasına neden olmuştur (Yalkın; Demir; Demir, 2006, s. 298). TMUDESK' in hem muhasebe hem de denetim standartlarını belirlemesi eleştirilmiş, bu iki görevin birbirinden bağımsız iki kuruma verilmesi yönünde görüş bildirilmiştir. Zira Avrupa sisteminde de muhasebe standartları bağımsız kurumlarca, denetim standartları ise meslek örgütlerince belirlenmektedir.

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa 18.12.1999 tarihli ve 4487 sayılı Kanunla eklenen madde ile ulusal muhasebe standartlarının gelişmesini ve benimsenmesini sağlamak, standartları saptamak ve yayımlamak üzere Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuş ve 7 Mart 2002 tarihinde faaliyete geçmiştir. Kamu tüzel kişiliğini haiz, idari ve mali özerkliği olan ve Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı, YÖK, SPK, BDDK, TOBB ve TÜRMOB temsilcilerinden oluşan TMSK, TMUDESK' in görevlerini bugüne kadar yapmış olduğu çalışmalarla birlikte devralmıştır (Başpınar, 2004, s. 51) (Bezirci ve Karasioğlu, 2011, s. 580-581). TMSK faaliyet süresi boyunca uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarıyla (IAS/IFRS) uyumlu 38 muhasebe standardı yayımlamıştır. Bu standartlar halka açık şirketler, bankalar ve sigorta şirketlerinin denetlenmiş mali tablolarında kullanılmıştır (Güvemli ve Özbirecikli, 2011, s. 156).

TMUDESK' in varlığına son verilmesi ve TMSK' nin kurulması sonrası ulusal denetim standartlarını belirlemek ve yayımlamak üzere TÜRMOB tarafından 20 Şubat 2003 tarihinde Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK) kurulmuş ve Kurul 9 Mart 2003 tarihinde faaliyete geçmiştir. Kurul, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonuna

(IFAC) bağı olarak çalışan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB) tarafından yayımlanan Uluslararası Denetim Standartlarının tercümesini yapmış ve bunlar TÜRMOB tarafından yayınlanmıştır (Bezirci ve Karasioğlu, 2011, s. 581).

Nihayet 02.11.2011 tarihli ve 28103 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak ve uluslararası standartlarla uyumlu ulusal denetim standartlarını oluşturmak ve yayımlamak görevleri yalnızca Kamu Gözetimi Kuruluna bırakılmıştır (660 sayılı KHK m. 9/1 a-c). Söz konusu KHK ile TMSK ve TÜDESK faaliyetlerine son vermişlerdir.

3568 sayılı Kanun bir çerçeve kanundur ve SPK, BDDK, EPDK ve Maliye Bakanlığının yürüttüğü denetim faaliyetleri bu Kanun hükümleri üzerine inşa edilmiştir. Yeni ticaret kanununda da bağımsız denetimin ancak KGK tarafından yetkilendirilmiş bir SMMM veya YMM ya da ortakları bu kimselerden oluşan denetim kuruluşları tarafından yapılabileceği hüküm altına alınmıştır. Böylece TTK kapsamında yapılacak bağımsız denetim faaliyetlerinde de 3568 sayılı Kanun temel alınmıştır. Bu nedenle 3568 sayılı Kanun Türkiye’ de bağımsız denetim mesleğinin yasalaşmasına ilişkin ilk adım olmaktan öte meslek ve denetim uygulamaları açısından temel kaynak niteliğindedir (Yereli ve Özdoğan, 2009, s. 30). Bağımsız denetimi her yönüyle düzenlemeyen 3568 sayılı Kanunun SMMM ve YMM’ lerin meslek kanunu olması ve tüm yasal düzenlemelerde bağımsız denetçilerin SMMM veya YMM olma zorunluluğu aranması nedeniyle 3568 sayılı Kanun ile bağımsız denetim dolaylı olsa da iç içe geçmiştir (Bezirci ve Karasioğlu, 2011, s. 579-580) (Dönmez; Berberoğlu; Ersoy, 2005, s. 64). Zira son düzenlemede de bağımsız denetçi olabilme şartı SMMM veya YMM ünvanına sahip olmaya bağlanmış ve doğal olarak meslek mensupları bağımsız denetimin merkezinde yer almışlardır.

#### **1.2.2.2.6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanununda Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler**

Sermaye piyasasında bağımsız denetime ilişkin ilk düzenle 28 Temmuz 1981 tarihinde kabul edilen ve 30.07.1981 tarihli ve 17416 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan 2499

sayılı Sermaye Piyasası Kanununda yapılmıştır. Bu Kanunda ihraççılar ve sermaye piyasası kurumlarına, düzenleyecekleri mali tablolardan Kurulca belirlenenleri daha önce kurulmuş ve bu Kanun uyarınca kurulan bağımsız denetleme kuruluşlarına, bilgilerin doğruluk ve gerçeği dürüst bir biçimde yansıtma ilkesine uygunluğu bakımından inceleterek bir rapor almak zorunluluğu getirilmiştir (2499 s. SerPK, m. 16). Kanun, 3568 sayılı Kanuna göre denetlemeye yetkili olanların sermaye piyasasında bağımsız denetleme faaliyetlerinde bulunacak kuruluşların kuruluş şartlarını ve çalışma esaslarını TÜRMOB ile istişarede bulunarak belirleme ve bu şartları taşıyanları listeler halinde ilan etme görevini SPK' ya vermiştir (2499 s. SerPK, m. 22/d).

2499 sayılı Kanunun 22/d maddesi ile sermaye piyasasında bağımsız denetime ilişkin esasları belirleme yetkisi SPK' ya verilmiştir. Bu amaçla SPK, ilk olarak Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetim Hakkında Yönetmeliği 13 Aralık 1987 tarihinde yayımlamıştır (Bezirci ve Karasioğlu, 2011, s. 582) (Güvemli ve Özbirecikli, 2011, s. 160).

Bağımsız denetim alanında dünya uygulamalarını takip eden SPK dünya otoritelerinin yaptığı çalışmalara paralel düzenlemeler yapma amacı ile 04.03.1996 tarihli ve 22570 sayılı Resmi Gazete' de Seri: X No: 16 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliği yayımlamıştır. Seri: X No: 16 sayılı Tebliğin yayınlanmasının ardından 04.04.1996 tarihli ve 19/438 sayılı Kurul Kararı ile Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetim Hakkında Yönetmeliğin uygulanmasına son verilmiştir (Köksal, 2009, s. 49). Seri: X No: 16 sayılı Tebliğ, ABD' de Sarbanes Oxley Yasasının 25 Temmuz 2002' de yayınlanmasının ardından bu yasayla paralellik gösterecek şekilde Seri: X No: 19 ve Seri: X No: 21 sayılı tebliğlerle güncellenmiştir (Dönmez; Berberoğlu; Ersoy, 2005, s. 63) (Bezirci ve Karasioğlu, 2011, s. 583). SOA' ın kurumsal yönetim ilkelerini gündeme getirmesinin ardından SPK, 2003 yılında kurumsal yönetim ilkelerini yayımlamış ve 2005 yılında bunları revize etmiştir. Bu düzenleme ile 2005 yılından itibaren halka açık tüm şirketler için Kurumsal Yönetim İlkelerine Uyum Raporu hazırlama zorunluluğu getirilmiştir (CGS Center, 2011: 7).

Bağımsız denetime ilişkin standartlar 12.06.2006 tarihli ve 26196 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan Seri: X No: 22 Sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim

Standartları Hakkında Tebliğ<sup>19</sup> ile düzenlenmiştir. Sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetine, bu faaliyetlerde bulunmak üzere Kurulca yetkilendirilecek bağımsız denetim kuruluşlarına ve bağımsız denetçilere ilişkin standart<sup>20</sup>, ilke, usul ve esasları belirleme amacıyla Seri: X No: 22 sayılı Tebliğin yayınlanması ile 12.06.2006 tarihinde Seri: X No:7, Seri: X No: 12, Seri: X No: 15 ve Seri: X No: 16 sayılı Tebliğler yürürlükten kaldırılmıştır<sup>21</sup>.

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun 16, 22/d ve 22/e maddelerine dayanılarak<sup>22</sup> yayımlanan ve sermaye piyasasında bağımsız denetim çalışması ve raporlaması faaliyetine ilişkin standart, ilke, usul ve esasları belirleyen Seri: X No: 22 sayılı Tebliğ, Uluslararası Bağımsız Denetim Standartlarıyla büyük ölçüde uyumlu olarak hazırlanmıştır. Sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetleri 12.06.2006 tarih ve 26196 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanarak yürürlüğe giren Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ çerçevesinde yürütülecektir. Sermaye piyasası kurumları açısından temel düzenleme olan ve başlangıç hükümleri ve 35 kısımdan oluşan tebliğ, oldukça ayrıntılı düzenlenmiştir.

Seri: X No: 22 sayılı Tebliğde yıllık finansal raporlarını bağımsız denetime tabi tutmak zorunda olan işletmeler; 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 397 nci maddesinin

---

<sup>19</sup> 27.07.2006 tarihinde Seri: X No: 23 sayılı Tebliğ ile, 27.08.2008 tarihinde Seri: X No: 24 sayılı Tebliğ ile, 25.10.2009 tarihinde Seri: X No: 25 sayılı Tebliğ ile, 09.03.2011 tarihinde Seri: X No: 26 sayılı Tebliğ ile, 26.03.2011 tarihinde Seri: X No: 27 sayılı Tebliğ ile, 28.06.2013 tarihinde Seri: X No: 28 sayılı Tebliğ ile değiştirilmiştir. Özellikle Seri: X No: 28 sayılı Tebliğ ile yapılan değişiklikler Seri: X No: 22 sayılı Tebliği, 6102 sayılı TTK ve 660 sayılı KHK ile uyumlaştırmayı sağlayan hükümler içermesi bakımından önem taşımaktadır.

<sup>20</sup> Seri: X No: 22 sayılı Tebliğ tasarısı yayımlanmadan TÜRMOB, tebliğ tasarısı ile ilgili eleştirilerde bulunmuş ve denetim standartlarının TÜRMOB tarafından belirleneceğini, SPK’ nın denetim standartlarını tespit etmesinin uygun olmadığını belirtmiştir. TÜRMOB bu durumun Anayasanın 135 inci maddesine aykırı olduğunu da eklemiştir. Ancak sonraki tarihte 660 sayılı KHK ile denetim standartlarını tespit etme ve yayımlama görevinin kesin olarak KGK’ ya bırakılmasıyla bu tartışma da anlamını yitirmiştir.

<sup>21</sup> Seri: X No: 16 sayılı Tebliğin 20-28, 29-43 üncü maddeleri ile 46 ncı maddesi hükümleri 15.12.2006 tarihinde yürürlükten kaldırılmıştır (Seri: X No: 22 sayılı Tebliğ, 35 inci Kısım m. 1).

<sup>22</sup> Tebliğin dayandığı 2499 sayılı Kanunun 06.12.2012 tarihli ve 6362 sayılı Kanunun 139 uncu maddesi ile yürürlükten kaldırılarak mülga olmasına karşın, Tebliğ yapılan değişikliklerle birlikte bir bütün olarak hâlâ yürürlüktedir.

dördüncü fıkrası uyarınca Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen işletmeler ve yatırım fonları ile konut ve varlık finansmanı fonları olarak belirlenmiştir (Seri: X No: 22 sayılı Tebliğ m. 5/1). Bakanlar Kurulu Kararıyla belirlenen Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi şirketler; yatırım kuruluşları, kolektif yatırım kuruluşları, portföy yönetim şirketleri, ipotek finansmanı kuruluşları, varlık kiralama şirketleri, merkezi takas kuruluşları, merkezi saklama kuruluşları, veri depolama kuruluşları, derecelendirme kuruluşları, değerlendirme kuruluşları, sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim şirketler ve nitelikli yatırımcılara satılmak üzere pay hariç sermaye piyasası aracı ihraç eden anonim şirketler olarak belirlenmiştir<sup>23</sup>.

Hükmün devamında yatırım kuruluşlarının, yatırım fonları hariç kolektif yatırım kuruluşlarının, ipotek finansmanı kuruluşlarının, sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer pazar yerlerinde işlem gören anonim ortaklıkların altı aylık ara dönem finansal tabloları inceleme (sınırlı bağımsız denetim) kapsamına alınmıştır (Seri: X No: 22 sayılı Tebliğ m. 5/2).

Sermaye piyasası araçlarının halka arzı için Kurula başvuru sırasında veya birleşme, bölünme, devir ve tasfiye durumunda bulunan işletmelerce, bu amaçlarla herhangi bir tarih itibariyle düzenlenen finansal tablolar da özel bağımsız denetime tabi tutulmuştur (Seri: X No: 22 sayılı Tebliğ m. 6).

Bu düzenleme ile SPK'ya tabi şirketlerin zorunlu olarak her yıl yayınladıkları mali tabloları sürekli bağımsız denetime, ara dönem finansal tabloları sınırlı bağımsız denetime (inceleme), birleşme, bölünme, tasfiye, devir gibi özel hallerde bu amaçla düzenledikleri finansal tabloları özel bağımsız denetime tabi tutulmuştur (Yereli ve Özdoğan, 2009, s. 33).

Seri: X No: 22 sayılı Tebliğin ikinci kısmında sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetinde bulunmak üzere Kurulca yetkilendirilecek bağımsız denetim kuruluşlarının

---

<sup>23</sup> 23.01.2013 tarihinde 28537 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 29.12.2012 tarih ve 2012/4213 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar. 14.03.2014 tarihinde 28941 Resmi Gazete' de Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararda Değişik Yapılması Hakkında Karar yayımlanarak bağımsız denetime tabi şirketler için getirilen hadlerde değişiklik yapılmıştır.

kuruluş şartlarını, yönetici ve bağımsız denetçilerinin taşımaları gereken nitelikler düzenlenmiştir. Buna göre işletmelerin finansal tablolarının bağımsız denetimi ile görevlendirilecek bağımsız denetim kuruluşlarının;

- Kamu Gözetimi Kurumu tarafından yetkilendirilmiş olması,
- Anonim şirket şeklinde kurulmuş ve hisse senetlerinin nama yazılı olması,
- Sermayesinin ve oy haklarının en az %51' inin sorumlu ortak baş denetçilere ait olması,
- Bağımsız denetim kuruluşunun kalite kontrol sisteminin işleyişinden ve gözetiminden sorumlu en az bir sorumlu ortak baş denetçi nezaretinde çalışacak yeter sayıda denetçi veya konusunda uzman personelden oluşan bir Kalite Kontrol Güvence Komitesine sahip olması şarttır.

Yeni Türk Ticaret Kanununun aksine Seri: X No: 22 sayılı Tebliğ, denetçinin yalnızca bir bağımsız denetim kuruluşu olacağını hüküm altına almıştır. Dolayısıyla gerçek kişi denetçilerin sermaye piyasasında bağımsız denetim yapmasına izin verilmemiştir. Aynı düzenleme Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde de yapılmış ve KAYİK' lerin ancak bağımsız denetim kuruluşlarınca denetleneceği hükme bağlanarak bunların gerçek kişi denetçilerce denetlenmesinin önüne geçilmiştir (BDY m. 11/3). SPK' ya tabi şirketlerin niteliği göz önünde tutulunca bu tercih mantıklı olmaktan öte gerekli ve kaçınılmazdır.

Bağımsız denetim kuruluşlarında yönetici ve bağımsız denetçi olacakların KGK tarafından sermaye piyasasında bağımsız denetim yapmak üzere yetkilendirilmiş olması ve SerPK' ya tabi ortaklık ve sermaye piyasası kurumlarının bağımsız denetim çalışmalarında görev alabilmeleri için, KGK tarafından yetkilendirildikleri tarihi takiben, her yıl en az bir olmak üzere, iki yılda iki adet SerPK kapsamında olmayan ortaklıkların bağımsız denetim çalışmasında fiilen yer almış veya sermaye piyasasında bağımsız denetim yapmaya yetkili kuruluşlarda denetçi yardımcısı olarak fiilen iki yıl çalışmış olmaları şartı aranmıştır. Tebliğin bağımsız denetim faaliyetinde bulunma şartlarını düzenleyen ikinci kısmının altıncı maddesinde bağımsız denetim kuruluşlarında çalışan bağımsız denetçilerin alabilecekleri unvanlar kıdem sırasına göre; sorumlu ortak baş denetçi, baş denetçi, kıdemli denetçi, denetçi, denetçi yardımcısı olarak sayılmıştır.

28513 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanarak 30 Aralık 2012 tarihinde yürürlüğe giren 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, bağımsız denetim kuruluşlarını, Sermaye Piyasası Kurumları ve Faaliyetleri başlıklı üçüncü kısmın altıncı bölümünde düzenlemiştir. Bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyet esaslarını düzenleyen SerPK m. 62 Kamu Gözetimi Kurumuna atıfta bulunarak düzenlenmiştir. Böylelikle bağımsız denetim hakkında SerPK ile Kamu Gözetimi Kurumu ve 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile de bağlantı sağlanmıştır (Özkorkut, 2013, s. 96). Kanuna göre Kamu Gözetimi Kurumu tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetim kuruluşlarından, SerPK uyarınca bağımsız denetim faaliyetinde bulunacak olanların, Sermaye Piyasası Kurulu tarafından belirlenecek ve istenecek olan ilave şartları da taşımaları gerekecektir. (SerPK m. 62/1). Madde, bağımsız denetim şirketlerinin, KGK' dan gerekli ruhsatı almış olsa dahi Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yetkilendirilmedikçe sermaye piyasası alanında faaliyette bulunamayacaklarını kesin hükme bağlamıştır. Yani bir bağımsız denetim kuruluşu KGK tarafından sermaye piyasasında bağımsız denetim yapmak üzere yetkilendirilmiş olsa dahi SPK' nın onayından geçmedikçe bu yetkilendirme bir anlam ifade etmeyecektir. Bu hüküm ile sermaye piyasasında faaliyet gösterecek bağımsız denetim kuruluşlarının belirlenmesinde asıl yetki Sermaye Piyasası Kuruluna bırakılmıştır. Aynı madde ile Kurul, bağımsız denetim faaliyetlerine ilişkin yapacağı kalite kontrol ve denetim çalışmaları neticesinde standart ve mevzuata aykırılık tespit etmesi halinde ilgili bağımsız denetim kuruluşunu listeden çıkarmaya yetkili kılınmıştır (SerPK m. 62/1). Kanun ile bu konuda SPK' ya tam yetki verilmiş, KGK tarafından yetkilendirilen kuruluşları bağımsız denetim kuruluşu listesinden çıkarmak için KGK' nın iznine veya görüşüne ihtiyaç duyulmamıştır.

SerPK hükümlerine tabi bağımsız denetim kuruluşların bilgi sistemleri denetimi, derecelendirme ve değerlendirme faaliyetlerinin güvenli ve bağımsız şekilde yürütülmesi ve bunu teminen kalite güvence sistemlerinin oluşturulması ile kamu yararını da gözetmek suretiyle uluslararası standartlara uyumunun sağlanması amacıyla düzenleme, gözetim ve denetim yetkisi de Kurula bırakılmıştır (SerPK m. 62/2). Ancak 660 sayılı KHK' nın dokuzuncu maddesinde bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetleri ile denetim çalışmalarının, Kamu Gözetimi Kurumu tarafından yayımlanan standart ve düzenlemelere uyumunu gözetlemek ve denetlemek KGK' nın görev ve yetkileri arasında sayılmıştır. Yasal düzenlemeler arasındaki bu çelişki Kamu Gözetimi

Kurumunun yeni bir oluşum olması sebebiyle sermaye piyasasında faaliyet gösteren denetim kuruluşlarını gözetleyebilecek ve denetleyebilecek yeterlilikte olmamasından ileri gelebilir. Yani SerPK' nın ilgili hükmü ile Kamu Gözetimi Kurumu kendini yeterli hale getirene kadar gözetim ve denetim yetkisi Sermaye Piyasası Kuruluna geçici olarak devredilmiştir. Kanun koyucunun SerPK m. 62/2' yi düzenleme gerekçesi bu ise yakın gelecekte Kanunun ilgili hükmünün değişmesi ve yetkinin SPK' dan alınarak KGK' ya bırakılması beklenmelidir.

SerPK m. 62 ile sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetinde bulunacak bağımsız denetim kuruluşlarına ilişkin listeyi kamuoyuna açıklama görevi de Kurula verilmiştir. Kurulun Mart 2015 tarihi itibarıyla yayımladığı listeye göre sermaye piyasasında bağımsız denetimle yetkili 92 kuruluş vardır<sup>24</sup>. Bunların 61' i İstanbul' da, 21' i Ankara' da, beşi İzmir' de, ikisi Samsun' da, biri Antalya' da, biri Bursa' da ve biri de Kayseri' de kurulmuştur.

6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile ihraççılar için, kamuya açıklanacak veya gerektiğinde Kurulca istenecek finansal tablo ve raporlarını, şekil ve içerik bakımından Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde Kurulca belirlenen düzenlemelere uygun olarak, zamanında, tam ve doğru bir şekilde hazırlama ve ibraz etme zorunluluğu getirilmiştir (SerPK m. 14/1). Aynı maddenin üçüncü fıkrası ile ihraççılara düzenleyecekleri finansal tablo ve raporlardan Türkiye Muhasebe Standartları kapsamında Kurulca belirlenenleri, bu Kanun uyarınca listeye alınan bağımsız denetim kuruluşlarına, Türkiye Denetim Standartları çerçevesinde bilgilerin gerçeği doğru ve dürüst bir biçimde yansıtması ilkesine uygunluğu bakımından inceleyerek bir bağımsız denetim raporu alma zorunluluğu getirilmiştir (SerPK m. 14/3).

SerPK' nın 14 üncü maddesi ile finansal tabloların hazırlanmasının ve raporlanmasının Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde, bu tabloların bağımsız denetiminin ise Türkiye Denetim Standartları çerçevesinde uygulanacağı hükme bağlanmıştır. 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile getirilen yeniliklere uyum sağlanması amacıyla Sermaye Piyasası Kurulu II-14.1 sayılı Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliğini 13.06.2013 tarihli ve 28676 sayılı Resmi Gazete' de yayımlamıştır. Bu düzenleme ile finansal tablolarının

<sup>24</sup> <http://www.spk.gov.tr/apps/msd/denetimkadrosu.aspx?submenuheader=9> (e.t. 30.03.2015).



hazırlanmasında Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan TMS/IFRS' nin, denetiminde ise TDS' nin esas alınacağı hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla SPK kapsamında yapılan denetimlerde de KGK tarafından belirlenen ve yayımlanan ulusal muhasebe, finansal raporlama ve denetim standartları esas alınacaktır.

Türk Ticaret Kanununun “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun yetkisi” başlıklı 88 inci maddesinin birinci fıkrasında defter tutma yükümlülüğü olanlara münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uymak ve bunları uygulamak zorunluluğu getirilmiştir. İlgili düzenlemelerin, uygulamada birliği sağlamak ve finansal tablolara milletlerarası pazarlarda geçerlilik kazandırmak amacıyla, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına tam uyumlu olacak şekilde belirleneceği ve yayımlanacağı hüküm altına alınmıştır (TTK m. 88/2). Ancak 2012 yılında 6335 sayılı Kanunun dokuzuncu maddesi ile TTK m. 88/2' de yapılan değişiklikle muğlak bir düzenleme yapılmış ve Türkiye Muhasebe Standartlarının Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarıyla “tam uyumlu” olma şartı terk edilerek uluslararası standartlarla uyumlu olma şartı getirilmiştir. Bu düzenleme ile TMS/IFRS' nin UMS/IFRS ile tam uyumlu olması zorunluluğu kanun metninden kaldırılmıştır. Ancak kanun değişikliği ile neyin amaçlandığı madde gerekçesinde açıklanmayarak değişiklik sonrası madde metnine eklenen “uluslararası standartlar” ifadesinden ne anlaşılması gerektiği izaha muhtaç bırakılmıştır. Düzenlemenin son hali özellikle yabancı ortaklı borsa şirketleri açısından sorun yaratmaktadır. 6102 sayılı TTK (m. 88/1), 660 sayılı KHK (m. 26/1) ve II-14.1 sayılı SPK Tebliği (m. 5/1) uyarınca finansal raporlarını TMS/IFRS' ye uyumlu hazırlamak zorunda olan yabancı ortaklı borsa şirketleri bu raporlarla yabancı ortaklarını tatmin etmekten uzak kalacaklar dolayısıyla ihtiyari olarak yabancı ortaklar için ayrıca UMS/IFRS ile tam uyumlu finansal tablolar hazırlamak gereksinimi duyacaklardır. Dolayısıyla TMS/IFRS' nin UMS/IFRS ile tam uyumlu olma zorunluluğunun 6102 sayılı Kanun metninden çıkarılması neticesinde yabancı ortaklı şirketler hem TMS/IFRS' ye hem de UMS/IFRS' ye uyumlu iki farklı rapor hazırlamak zorunda kalacaklardır. Ancak II-14.1 sayılı Tebliğ hükümleri uyarınca

SerPK' ya tabi şirketler finansal tablolarını yalnızca TMS/TFRS' ye uyumlu olarak hazırlayacaklar, TMS/TFRS haricinde başka bir ölçek kullanmaları halinde (örneğin UMS/UFRS) gerçeğe aykırı ve eksik bilgi vermiş sayılacaklardır (II-14.1 sayılı Tebliğ m. 18). Dolayısıyla TMS/TFRS ve UMS/UFRS' ye uyumlu iki farklı rapor hazırlayan şirketler SPK' nın düzenlemesine aykırı hareket edeceklerinden Kurul tarafından idari para cezasına çarptırılacaklardır (Özkorkut, 2013, s. 99).

6335 sayılı Kanun değişikliği ile TMS/TFRS' nin ve UMS/UFRS ile tam uyumlu olması kanuni zorunluluk olmaktan çıkarılmış ancak Kamu Gözetimi Kurumu, standartları belirlerken Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan uluslararası standartları referans alma stratejisini benimsediğini açıklamıştır. Dolayısıyla Kamu Gözetimi Kurumunca yayımlanan TMS/TFRS, kanuni zorunluluk olmamakla birlikte UMS/UFRS ile tam uyumlu olarak yayımlanmaktadır. Kamu Gözetimi Kurumunun izlediği bu yol neticesinde TMS/TFRS' nin UMS/UFRS ile tam uyumlu olmama riski ortadan kaldırılmış ve yabancı ortaklı borsa şirketlerinin TMS/TFRS ile uyumlu olarak hazırlayacakları finansal tablolar aynı zamanda UMS/UFRS ile tam uyumlu hale getirilmiştir. Neticede yabancı ortaklı borsa şirketlerinin TMS/TFRS ve UMS/UFRS' ye uyumlu iki farklı rapor hazırlama gereksinimi de ortadan kalkmıştır. Yani 6335 sayılı Kanun değişikliği neticesinde teoride yaratılan sorun, Kamu Gözetimi Kurumunun uygulamada Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını referans alma stratejisini benimsemesi ile pratikte aşılmıştır.

#### **1.2.2.3.5411 Sayılı Bankacılık Kanununda Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler**

Türkiye' de bağımsız denetim uygulamaları ihtiyari olarak banka ve diğer finansal kuruluşların talepleri üzerine bankacılık sektöründe başlamıştır. İstanbul Menkul Kıymetler Borsasının faaliyete geçmesinin ardından 16.01.1987 tarihli ve 19343 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan Devlet Bakan ve Başbakan Yardımcılığının Bağımsız Denetim Kuruluşlarına İlişkin Tebliği ile bankacılık sektörü için bağımsız denetim zorunlu hale getirilmiştir (Bezirci ve Karasioğlu, 2011, s. 584) (Köksal, 2009, s. 55). Bu denetimin esaslarını belirleme amacı ile T.C. Merkez Bankası, 24 Aralık 1987 tarihinde Bağımsız Denetim Hakkında Tebliği yayınlamıştır (Dönmez; Berberoğlu; Ersoy, 2005, s. 62). Hazine Müsteşarlığı tarafından hazırlanan ve 21.03.1997 tarihli ve 22940 sayılı Resmi Gazete' de Bankalarda Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşlara

İlişkin Esaslar Hakkında Yönetmeliğin yayımlanmasıyla 16.01.1987 tarihli ilk Tebliğ yürürlükten kaldırılmıştır (Köksal, 2009, s. 55).

Türk Lirasının büyük oranda değer kaybettiği 1994 krizi sonrası 1994-1999 döneminde 11 bankaya el konulmuştur. Bu dönem için Hazine Müsteşarlığı ve Merkez Bankası bankacılık sektörünün denetimini birlikte yürütmüşlerdir. Hazine Müsteşarlığı; Bankacılık Kanununun uygulanmasından, Kanuna ilişkin ikincil düzenlemelerin hazırlanmasından, yerinde denetimlerin gerçekleştirilmesinden ve bankalara yönelik idari ve cezai yaptırımların uygulanmasından sorumlu iken, Merkez Bankası; bankaların uzaktan gözetiminden ve Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonunun (TMSF) idare ve temsilinden sorumlu olmuştur (BDDK, 2014: 5).

Bankacılık sektörünün denetimindeki bu parçalı yapıya son vermek için 18.06.1999 tarihli ve 4389 sayılı Bankalar Kanunu ile tek bir bağımsız düzenleyici ve denetleyici kurum kurulmasına karar verilmiştir. Bu amaçla Bankalar Kanunuyla verilen yetkiler çerçevesinde düzenlemeler yapmak suretiyle Kanunun ve ilgili mevzuatın uygulanmasını sağlamak, uygulamayı denetlemek ve sonuçlandırmak, tasarrufların güvence altına alınmasını temin etmek ve Kanunla verilen diğer görevleri yapmak ve yetkileri kullanmak üzere kamu tüzel kişiliğini haiz, idari ve mali özerkliğe sahip Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) kurulmuştur. Kurum Ağustos 2000' de faaliyetlerine başlamıştır (BDDK, 2014: 5).

Bankacılık Kanunu ile BDDK' ya düzenlemek ve denetlemekle görevli olduğu sektör veya alanla ilgili düzenlemeler yapma görevi verilmiştir. Bunun üzerine BDDK, 2002' de bankacılık sektöründe bağımsız denetime ilişkin ilke ve esasları belirleme amacıyla Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Yetkilerinin Geçici veya Sürekli Olarak Kaldırılması Hakkında Yönetmeliği, Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmeliği ve Özel Bağımsız Denetimin Esas ve Usulleri Hakkında Yönetmeliği yayınlamıştır (Bezirci ve Karasioğlu, 2011, s. 584) (Yereli ve Özdoğan, 2009, s. 39).

Finansal piyasalarda güven ve istikrarın sağlanmasına, kredi sisteminin etkin bir şekilde çalışmasına, tasarruf sahiplerinin hak ve menfaatlerinin korunmasına ilişkin usul ve esasları düzenleme amacı ile hazırlanan 5411 sayılı Bankacılık Kanunu 01.11. 2005 tarihli ve 25983 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. 5411 sayılı

Kanunun yürürlüğe girmesi ile 18.06.1999 tarihli ve 4389 sayılı Bankalar Kanunu ile ek ve değişiklikleri yürürlükten kaldırılmıştır. (BK m. 168/A).

5411 sayılı Bankacılık Kanunu anonim şirket şeklinde kurulacak bankaların yönetim kurullarına, yönetim kurulunun denetim ve gözetim faaliyetlerinin yerine getirilmesine yardımcı olmak üzere icra görevi bulunmayan yönetim kurulu üyeleri arasından seçilecek az iki üyeden oluşan denetim komitesi oluşturma görevi vermiştir (BK m. 24). Yeni Türk Ticaret Kanunu ile anonim şirketler için denetim kurulu zorunlu organ olmaktan çıkarılmış ancak Bankacılık Kanununda denetim kurulunun zorunlu organ niteliğine son verilmemiştir. Bu hüküm ile bankalar için iç denetim zorunluluğu devam ettirilmiştir.

Kurumsal yönetime ilişkin maddelerin de yer aldığı 5411 sayılı Bankacılık Kanununun yayımlanmasının ardından 2006 yılında kurumsal yönetim ilkelerine ilişkin düzenleme yapma amacı ile Bankaların Kurumsal Yönetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik yayımlanmıştır (CGS Center, 2011: 7).

Kanunun 15 inci maddesi ile bankaların bağımsız denetim faaliyetlerini gerçekleştirecek olan kuruluşların yetkilendirilmesi ve yetkilerinin geçici veya sürekli olarak kaldırılması yetkileri BDDK' ya verilmiştir (BK m. 15). 5411 sayılı Kanunda 06.12.2012 tarihli ve 6362 sayılı Kanunun 145 inci maddesi ile yapılan değişiklikte Kamu Gözetimi Kurumu tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetim kuruluşlarından, Merkez Bankası ve kuruluş birliklerinin görüşü alınarak Kurul tarafından belirlenen ilave şartları haiz bağımsız denetim kuruluşlarına ilişkin listeyi yayınlama görevi BDDK' ya verilmiştir (BK m. 33). Bu hüküm ile bankacılık sektöründe de sermaye piyasasında olduğu gibi bağımsız denetim kuruluşlarının Kamu Gözetimi Kurumu tarafından yetkilendirilmesi yeterli görülmemiş, ayrıca bankacılık sektöründe faaliyette bulunmak isteyen bağımsız denetim kuruluşlarının BDDK tarafından belirlenen ilave şartları da taşıyor olması aranmıştır. Bankaların özel nitelikli şirketler olması kanunda böyle bir düzenleme yapma ihtiyacını doğurmuştur. BDDK Mart 2015 tarihine kadar 39 bağımsız denetim kuruluşuna bankalarda finansal denetim yapma yetkisi vermiştir<sup>25</sup>.

<sup>25</sup>[http://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Kuruluslar/Bagimsiz\\_Denetim\\_Kuruluslari/Finansal\\_Denetim/Finansal\\_Denetim.aspx](http://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Kuruluslar/Bagimsiz_Denetim_Kuruluslari/Finansal_Denetim/Finansal_Denetim.aspx) (e.t. 30.03.2015).

Kurul, listede yer alan bağımsız denetim kuruluşlarının bu Kanun kapsamındaki bağımsız denetim faaliyetlerine ilişkin yapacağı kalite kontrol ve denetim çalışmaları neticesinde standart ve mevzuata aykırılıkları tespit edilenleri geçici veya sürekli olarak listeden çıkarmakla yetkilendirilmiştir. Kurul, yapacağı kalite kontrol ve denetim çalışmalarının sonuçlarını Kamu Gözetimi Kurumuna yalnızca bildirmekle sorumlu tutulmuştur.

5411 sayılı Kanununun Denetim ve Alınacak Önlemler başlıklı altıncı kısmında bu Kanun kapsamındaki kuruluşların ve bunların faaliyetleri BDDK' nın denetim ve gözetimine bırakılmıştır (BK m. 65). Bu Kanun kapsamındaki kuruluşlar ise kanunun ikinci maddesinde Türkiye'de kurulu mevduat bankaları, katılım bankaları, kalkınma ve yatırım bankaları, yurt dışında kurulu bu nitelikteki kuruluşların Türkiye' deki şubeleri, finansal holding şirketleri, Türkiye Bankalar Birliği, Türkiye Katılım Bankaları Birliği, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu ve Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu olarak sıralanmıştır. BDDK; bankaların, yabancı banka temsilciliklerinin, banka dışı mali kuruluşlar olarak tanımlanan faktoring, finansal kiralama ve finansman şirketlerinin, finansal holding şirketlerinin, varlık yönetim şirketlerinin, ödeme kuruluşlarının ve elektronik para kuruluşlarının denetlenmesinden sorumludur. 2014 yılı itibarıyla bağımsız denetime tabi 51 banka, 48 yabancı banka temsilciliği, 77 faktoring şirketi, 32 finansal kiralama şirketi, 13 finansman şirketi, üç finansal holding şirketi ve 10 varlık yönetim şirketi vardır (BDDK Tanıtım Kitapçığı, 2014: 36-45).

Bu şirketlerin denetim sonuçları ile denetime esas bilgi ve belgeler Kurulca belirlenecek usul ve esaslara göre paylaşılacak ve kullanılacaktır (BK m. 66). Konsolide veya konsolide olmayan bazda yapılan denetimler sonucunda bir bankanın;

- Aktiflerinin vade itibarıyla yükümlülüklerini karşılayamama tehlikesiyle karşı karşıya gelmesi ya da likiditeye ilişkin düzenlemelere uymaması,
- Gelir ve giderleri arasındaki ilgi ve dengelerin bozulması nedeniyle kârlılığın faaliyetleri emin bir şekilde yürütecek yeterlilikte olmaması,
- Öz kaynaklarının sermaye yeterliliğine ilişkin düzenlemelere göre yetersiz olması veya bu durumun gerçekleşmek üzere bulunması,
- Aktif kalitesinin mali bünyeyi zayıflatabilecek şekilde bozulması,
- Bu Kanuna ve ilgili düzenlemelere veya Kurulca alınan kararlara aykırı nitelikte karar, işlem ve uygulamalarının bulunması,

- İç denetim, iç kontrol ve risk yönetim sistemlerini kurmaması veya bu sistemleri etkin ve yeterli bir şekilde işletmemesi veya denetimi engelleyici herhangi bir hususun bulunması,
- Yönetiminin basiretsizliği nedeniyle bu Kanun ve ilgili mevzuat ile tanımlanmış risklerin önemli ölçüde artması veya mali bünyeyi zayıflatabilecek şekilde yoğunlaşması,

hâllerinden herhangi birinin tespit edilmesi durumunda, BDDK Kanunda öngörülen düzeltici önlemleri, iyileştirici önlemleri veya kısıtlayıcı önlemleri durumun gereklerine göre derhal almakla görevlendirilmiştir (BK m. 67).

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda yapılan değişiklikle internet sitesi oluşturmak zorunda olan bağımsız denetime tabi şirketlerin denetim raporlarını bu sitelerde yayımlama zorunluluğu kaldırmıştır. Ancak BDDK bankacılık sektöründe tüm banka ve banka dışı mali kuruluşların konsolide ve solo finansal tablo ve yıllık faaliyet raporuna ilişkin bağımsız denetim raporunu yayınlamaktadır. BDDK ayrıca bu şirketlere ilişkin bilanço, kâr dağıtım tablosunu, kâr/zarar tablosunu, nakit akım tablosunu, öz kaynak değişim tablosunu ve öz kaynaklarda muhasebeleştirilen gelir gider kalemlerine ilişkin tabloyu yayınlamaktadır.

5411 sayılı Bankacılık Kanununa dayanılarak BDDK tarafından 01.11.2006 tarihinde 26333 sayılı Resmi Gazete’ de Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik yayımlanmıştır. Bankalarda denetim yapacak bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesine, faaliyetlerine ve yetkilerinin kaldırılmasına ilişkin usul ve esasları düzenleme amacı ile getirilen bu yönetmelik, 24.07.2007 tarihli ve 26592 sayılı ve 26.07.2011 tarihli ve 28006 sayılı Resmi Gazete’ lerde yayımlanan yönetmelikler ile değişikliğe uğramıştır. Ancak yönetmelik bağımsız denetim alanında yeni bir düzen getiren 6102 sayılı TTK ve 660 sayılı KHK ile uyumlaştırılmamıştır. Yönetmelik bu hali ile pek çok hüküm açısından uygulanamazdır. Zira 660 sayılı KHK’ nın geçici birinci maddesine göre denetim standartları ve bağımsız denetimle ilgili olarak diğer kanunlarda yer alan hükümlerin bu Kanun Hükmünde Kararnameye aykırılık teşkil eden hükümleri uygulanmayacaktır. Ayrıca normlar hiyerarşisi dikkate alındığında kanuna aykırı ikincil düzenleme niteliğindeki yönetmeliğin uygulanmayacağı açıktır. Dolayısıyla bugün için

bankacılık sektöründe bağımsız denetim alanını düzenleyen tek düzenleme 5411 sayılı Bankacılık Kanunudur.

#### **1.2.2.4.5684 Sayılı Sigortacılık Kanununda Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler**

5684 sayılı Sigortacılık Kanununun 03.06.2007 tarihinde kabul edilmesi ile sigorta ve reasürans şirketlerinin kuruluşunu düzenleyen ilk yasal düzenleme olan 7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanunu<sup>26</sup> yürürlükten kaldırılmıştır (SK m. 45).

On iki bölümden oluşan Sigortacılık Kanununun yedinci bölümünde denetim ve bilgi vermeye ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Kanunun “Denetim” başlıklı maddesi ile Türkiye’de faaliyet gösteren sigorta şirketlerinin, reasürans şirketlerinin, özel kanunlarına göre sigortacılık faaliyetinde bulunan kuruluşların, sigorta ve reasürans aracılarının, sigorta eksperlik faaliyetlerinin, aktüerler ve sigortacılık işlemi yapan veya sigortacılık alanında faaliyet gösteren diğer kişilerin her türlü sigortacılık işlemlerinin denetimini yapma yetkisi Sigorta Denetleme Kuruluna bırakılmıştır (SK m. 28/1). Buna göre sigorta şirketleri ile reasürans şirketlerinin faaliyetleri, varlıkları, iştirakleri, alacakları, öz kaynakları ve borçları ile kâr ve zarar hesapları arasındaki ilgi ve dengelerin ve mali bünyelerini ve idarî yapılarını etkileyen diğer tüm unsurların, tahsil edilen primler ile birikimlerin değerlendirilmesi ve korunması ile aktüeryal ve finansal hesap ve dengelerin incelenmesi, tespit ve denetimi sigorta denetleme uzmanları, sigorta denetleme aktüerleri ile bunların yardımcıları tarafından yapılacaktır (SK m. 28/3).

5684 sayılı Sigortacılık Kanununun bağımsız denetime ilişkin 18 inci maddesinin ikinci fıkrası<sup>27</sup> ile 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanununun 21

<sup>26</sup> Bu Kanunun 39 uncu maddesi ile Hazine Müsteşarlığına bağımsız denetimi düzenleme yetkisi tanınmış ve Hazine Müsteşarlığı 04.06.1996 tarihli ve 22656 sayılı Resmi Gazete’de Sigorta ve Reasürans Şirketlerinin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmeliği yayımlamıştır. Yönetmelik 08.09.2003 tarihinde yürürlükten kaldırılmıştır.

<sup>27</sup> 5684 sayılı Kanun m. 18/2: “Sigorta şirketleri ile reasürans şirketleri bilançolarının, kâr ve zarar cetvellerinin ve Müsteşarlıkça uygun görülecek diğer mali tablolarının bağımsız denetim kuruluşlarına denetlettirilmesi ve ilan ettirilmesi zorunludur. Müsteşarlık, sigorta şirketleri ve reasürans şirketlerinin bağımsız dış denetim kuruluşlarınca denetlenmelerini düzenlemeye yetkilidir.”

inci maddesine<sup>28</sup> dayanılarak Hazine Müsteşarlığınca hazırlanan ve 12.07.2008 tarihli ve 26934 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik ile sigorta ve reasürans ile emeklilik şirketlerinin faaliyetlerinin güven ve açıklık içinde sürdürülmesi ve kamunun doğru bir şekilde bilgilendirilmesine yönelik olarak; Türkiye’ de kurulmuş sigorta ve reasürans şirketleri ile yabancı ülkelerde kurulmuş sigorta ve reasürans şirketlerinin Türkiye’ deki şubeleri ile emeklilik şirketlerinin hesap ve kayıtlarına göre oluşturulan finansal tablolarının, yetkili bağımsız denetim kuruluşlarınca denetlenmesi ve yapılan denetim sonucunda oluşturulan görüş çerçevesinde yayımlanacak finansal tabloların, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketlerinin gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığının tespitine ilişkin ilkelerin belirlenmesi amaçlanmıştır (SBDİY m. 1). Bu yönetmelikle bağımsız denetim plan ve programının nasıl yürütüleceği, hangi denetim tekniklerinin kullanılacağı, denetim sürecinin nasıl işleyeceği ve bu süreç sonrası oluşturulacak denetim raporu ve denetçi görüşünün özellikleri düzenlenmiştir (SBDİY m. 13, m. 14, m. 15, m. 16, m. 19).

5684 sayılı Sigortacılık Kanununun bağımsız denetime ilişkin 18 inci maddesinin ikinci fıkrası ile 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanununun 21 inci maddesine dayanılarak hazırlanan Sigorta ve Reasürans Şirketleri ile Emeklilik Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmeliğin dördüncü maddesinde bağımsız denetim yapabilecek kuruluşların sahip olması gereken nitelikler düzenlenmiştir. Yönetmelikte şirketler nezdinde bağımsız denetim yapacak kuruluşlar için 3568 sayılı Kanununa göre ruhsat almış olmaları, ayrıca 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ve/veya 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca bağımsız denetim yapma izni almış olmaları şartı aranmıştır. Yapılan son düzenlemeler sonucu her iki Kanun açısından da Kamu Gözetimi Kurumunun yetkilendirmesi yeterli görülmemiş denetim kuruluşlarının Sermaye Piyasası Kurulu veya Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu tarafından ayrıca yetkilendirilmiş olması aranmıştır. Buna göre sigorta ve reasürans şirketleri nezdinde bağımsız denetim yapacak kuruluşlar 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre ruhsat almış olmakla birlikte SPK ya da BDDK’ dan izin almış olmalıdırlar (Yereli ve

<sup>28</sup> 4632 sayılı Kanun m. 21: “Şirketin yılsonu mali tablolarının bağımsız denetim kuruluşları tarafından denetlenmesi zorunludur. Fonların hesap ve işlemleri ayrıca yılda en az bir defa bağımsız dış denetime tabidir.” (Değişik: 13.06.2012-6327/27 m.).



Özdoğan, 2009, s. 45-46). Ancak 660 sayılı KHK' nın geçici birinci maddesi uyarınca sigortacılık alanında da denetçilerin SPK ve BDDK' dan değil Kamu Gözetimi Kurumundan izin almış olmaları gerekli ve yeterli olacaktır.

660 sayılı KHK' nın yürürlüğü girmesinin ardından yönetmelik hükümlerinde henüz değişiklik yapılmamıştır. Bunun sonucunda yönetmeliklerle 660 sayılı KHK arasında eşgüdüm sağlanamamış, sigortacılık alanında bağımsız denetim konusunda çift başlı düzenlemeler oluşmuştur. Ancak KHK' nın geçici birinci maddesinin ikinci fıkrası hükmü denetim standartları ve bağımsız denetimle ilgili olarak diğer kanunlarda yer alan hükümlerin 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye aykırılık teşkil etmesi halinde ilgili hükümlerin uygulanmayacağını açıkça hükme bağlamıştır. Bu durumda yönetmeliklerin ilgili hükümlerinin uygulanamayacağını söylemek de mümkündür.

#### **1.2.2.5.Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunun Bağımsız Denetime İlişkin Yaptığı Yasal Düzenlemeler**

4628 sayılı Kanun ile ilk olarak Elektrik Piyasası Düzenleme Kurumu adıyla kurulan Enerji Piyasası Kurumu<sup>29</sup> 19 Kasım 2001 tarihinde faaliyete başlamıştır. Kurum 2001 tarihinde 4646 sayılı Doğal Gaz Piyasası Kanunu ile doğal gaz piyasasını, 2003 tarihinde 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu ile petrol piyasasını, 2005 tarihinde 5307 sayılı Sıvılaştırılmış Petrol Gazları (LPG) Piyasası Kanunu ile sıvılaştırılmış petrol gazları piyasasını ve son olarak 2013 tarihinde 6446 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu ile elektrik piyasasını düzenleme ve denetleme görevlerini bünyesine katmıştır.

Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu tarafından enerji piyasasında faaliyet gösteren kişilerin bağımsız denetimine yönelik ilke ve esasları düzenleyen Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik 03.10.2003 tarihli ve 25248 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir<sup>30</sup>. Yönetmelik, 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu ile 4646 sayılı Doğal Gaz Piyasası Kanununa dayanılarak enerji piyasasında

<sup>29</sup> Kurumun adı 02.05.2001 tarihli ve 24390 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 4646 sayılı Doğal Gaz Piyasası Kanunu ile Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu olarak değiştirilmiştir.

<sup>30</sup> Yönetmelik 06.09.2008 tarihli ve 26989 sayılı Resmi Gazete' de, 21.03.2010 tarihli ve 57528 sayılı Resmi Gazete' de ve 04.06.2011 tarihli ve 27954 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan değişikliklerle güncellenmiştir.

faaliyet gösteren lisans sahibi tüzel kişiler, sertifika sahibi gerçek ve tüzel kişiler ile yetki belgesi sahibi resmi ve özel şirketlerin faaliyetlerinin, uygulamalarının, işlem, hesap ve mali tablolarının; genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, Enerji Piyasası Düzenleme Kurulunca yürürlüğe konulan hesap ve kayıt düzeni ile mali raporlamaya ilişkin düzenlemeler ve bu kişilerin sahip olduğu lisans, sertifika ve yetki belgelerinin ayrılmaz parçasını oluşturan genel ve özel hükümlere uygunluğunun bağımsız denetim kuruluşlarınca denetlenmesi, bu denetimleri yapacak bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi ve yetkilerinin geçici ya da sürekli olarak kaldırılmasına ilişkin usul ve esasları belirleme amacıyla düzenlenmiştir.

Yönetmeliğin bağımsız denetim yapacak kuruluşların yetkilendirilmesini düzenleyen altıncı maddesinde bağımsız denetim yapacak kuruluşların, Sermaye Piyasası Kanunu ve ilgili mevzuat uyarınca bağımsız denetim yapma yetkisi almış olmaları yeterli görülmüştür.

Bağımsız denetim kuruluşlarına yönelik ilke ve esasları düzenleyen ve dört bölümden oluşan Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik, 6102 sayılı TTK ve 660 sayılı KHK' nın yayımlanmasından sonra değişikliğe uğramış ve fakat yönetmelikte yapılan bu değişikliklerle bağımsız denetim alanında yönetmeliğin güncel mevzuata uygunluğu sağlanamamıştır. EPDK, enerji piyasasının bağımsız denetimine yönelik bu yönetmelikte gerekli değişiklikleri yapmak yerine bir duyuru yaparak bağımsız denetim alanında tek yetkili kurum olarak Kamu Gözetimi Kurumunu işaret etmiştir. EPDK' nın 20 Şubat 2013 tarihinde kamuoyuna yaptığı duyuru şu şekildedir:

*“Bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesine dair Bakanlar Kurulu Kararı'nın açıklanmasından sonra enerji piyasasında faaliyet gösteren gerçek ve tüzel kişilerin bağımsız denetim yükümlülüklerine ilişkin açıklama yapılması ihtiyacı duyulmuştur. Elektrik ve doğal gaz piyasasında faaliyet gösteren gerçek ve tüzel kişilerin bağımsız denetim yaptırma yükümlülükleri 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu ile 4646 sayılı Doğal Gaz Piyasası Kanunu'na dayanılarak düzenlenen ilgili yönetmelik ve tebliğ (seri no:6) kapsamında devam etmektedir. Elektrik ve doğal gaz piyasasında bağımsız denetim işlevini yerine getirecek*

*kuruluşların, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'ndan yetki almaları gerekmektedir.<sup>31</sup>”*

Görüldüğü gibi EPDK, SPK ve BDDK' nın aksine bağımsız denetim kuruluşlarını KGK' nın yetkilendirmesini yeterli görmüştür. EPDK bu duyuru ile bağımsız denetim alanında tek yetkili kurum olarak Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunu işaret etmiştir.

#### **1.2.2.6.6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanununda Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler**

Cumhuriyet öncesi dönemde 1850 yılında ticari alanı düzenleme amacı ile Napolyon' un 1807 tarihli Code de Commerce' ün birinci ve üçüncü bölümlerinin tercümesinden ibaret olan Kanunname-i Ticaret yürürlüğe girmiştir. Türk hukuk tarihinin bu ilk ticaret kanununda denetim konusuna hiç yer verilmemiştir. Bu dönem için muhasebe ve denetim uygulamaları var olsa da denetimin yasalaşması çabaları ancak 1932 yılında başlayabilmiştir. Cumhuriyetin ilanının ardından ilk kez denetim, 29.05.1926 tarihli ve 865 sayılı Türk Ticaret Kanununda Anonim Şirket başlıklı dördüncü fasılın Murakıplar başlıklı üçüncü kısmında m. 348-360 arasında 13 maddede düzenlenmiştir (Sipahi ve Küçük, 2011, s. 183-187) (Özbirecikli, 2013, s. 153-154).

Yalnızca anonim şirketler için murakıplığı düzenlenen 865 sayılı Kanun seçilmek için aranan şartları, görev süresini ve görev konularını düzenlemiştir. Buna göre;

*“Anonim şirketlerde beşten fazla olmamak üzere bir veya müteaddit murakıp bulunur. Murakıpların teaddüdü halinde bunlar bir heyet teşkil eder. Murakıplar şürekâdan ve şürekânın gayrisinden olmak üzere ilk defa bir sene müddetle tesis, heyeti umumiyesi ve bilahare azami üç sene için heyeti umumiye tarafından intihap olunurlar. Murakıplar bir ise Türk, müteaddit ise nısfından bir ziyadesi Türk tabiiyetinde olacaktır. Müddetleri hitam bulan murakıpların tekrar intihapları caizdir. Murakıplar meclisi idare azalığına intihap olunamadıkları gibi şirketin memuru sıfatıyla de umurunu tedvir edemezler. Vazifeleri hitam bulan meclisi idare azası heyeti umumiyeden iktisabı beraet etmedikçe*

<sup>31</sup> <http://www.epdk.org.tr/index.php/tum-duyurular/23-denetim-duyurular>

*murakıplığa intihap olunamazlar. Murakıpların vazifesi şirketin muamelatı umumiyesini ve bütçeyi tetkiktir.”* (865 s. TTK m. 348).

1926 tarihli Kanun bağımsız denetimi değil yalnızca iç denetimi düzenlemiştir. Kanun denetçinin bağımsızlığını sağlama amacı ile bazı yasaklar getirmiştir. Buna göre;

*“Meclisi idare azasının usul ve fîruundan yani aba ve ecdat ve ahfadından biriyle kardeş, amca, dayı, kayınpeder ve damadın babası gibi ikinci, üçüncü ve dördüncü dereceye kadar karabeti olanlar murakıplığa intihap olunamazlar. İntihap edilmiş ise istifaya mecbur olurlar.”* (865 s. TTK m. 350).

1926 tarihli Kanun yapıldığı döneme göre oldukça kapsamlı ve çağdaş bir düzenleme içermektedir. Bu Kanun 31 yıl uygulama alanı bulduktan sonra 1956’ da günün koşullarına uygun olarak Ernst Eduard Hirsch tarafından yeniden kaleme alınmış ve bu haliyle 6762 kanun numarası ile 29 Haziran 1956 tarihinde yayımlanmıştır (Sipahi ve Küçük, 2011, s. 182). 6762 sayılı Kanun, denetim konusunda fazlaca bir yenilik getirmemiş, 865 sayılı Kanunun 348-360 ıncı maddelerini güncel Türkçeye aktarmakla yetinmiştir. Bu bağlamda 6762 sayılı Kanun da yalnızca iç denetimi düzenlemiş, bağımsız denetimle ilişkin düzenleme yapmamıştır.

Hirsch tarafından hazırlanan ve 29 Haziran 1956 tarihinde kabul edilen 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 1 Ocak 1957 tarihinden başlayarak 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun yürürlük tarihi olan 1 Temmuz 2012 tarihine kadar uygulanmaya devam etmiştir (Seviğ, 2005, s. 14). Yaklaşık 56 yıllık bir dönem boyunca Türk ticari hayatına ilişkin kuralları düzenleyen ve artık büyüyen Türkiye ekonomisinin<sup>32</sup> mevcut ihtiyaçlarına cevap veremez hale gelen 6762 sayılı Kanunun gelişen ve değişen dünya ekonomik şartlarına ayak uydurabilmek ve Avrupa Birliğine tam üyelik sürecinde Birlik kurallarına uyum sağlayabilmek için revize edilmesine ihtiyaç duyulmuştur (Ulus; Eren; Köylü, 2012, s. 12).

<sup>32</sup> 6762 sayılı Kanunun yürürlük tarihi olan 1957’de dış ticaret hacmi 742.342.000 dolarken, 6102 sayılı Kanunun yürürlük tarihi olan 2012’ de dış ticaret hacmi yaklaşık yüzde 524 artarak 389.006.877.000 dolar olmuştur. Dış ticaret rakamlarındaki bu değişim dahi gelişen süreç içerisinde ülke ekonomisindeki hacim artışını göstermektedir. Elbette ki o dönemin ihtiyaçlarına cevap verebilen 6762 sayılı Kanunun günümüzde artık yeterli olamayacağını tahayyül etmek zor değildir. Ayrıntılı bilgi için bkz. <http://www.tuik.gov.tr/UstMenu.do?metod=temelist>

Bu süreçte ekonominin küreselleşmesi, sermayenin hızla el değiştirebilir olması, teknolojik gelişmelerle ticari hayatın elektronik ortama entegre edilmesi, AB müktesebatına uyum çabaları vb. Türk Ticaret Kanununun yenilenmesine yönelik çalışmalara ivme katmıştır (Aygören ve Kurtcebe, 2010, s. 2).

Mevcut iktisadi ve teknolojik gelişmeler dünya ekonomileri arasındaki rekabeti kızıştırmış, günceli takip edemeyen dünya ekonomilerini krize sürüklemiştir. Elbette büyüyen ekonomiler açısından en önemli sorun bu büyümenin sürdürülebilirliğinin sağlanmasıdır. Bu durum ticari hayatın sürekli kontrol ve denetim altında tutulması ihtiyacını doğurmuştur. 2001’ de yaşanan ve dünya ekonomi tarihine damgasını vuran Enron A.Ş. skandalı başta olmak üzere ABD ve Avrupa’ da yaşanan bağımsız denetimin yetersizliğinden kaynaklı büyük şirket iflasları dünya ülkelerini denetçi bağımsızlığı konusundaki zafiyeti gidermeye yönelik bir dizi yasal düzenleme yapma yoluna itmiştir. Bu amaçla krizin merkezi ABD, finansal raporlama sürecinin güvenilirliğini tekrar sağlayabilme adına 30 Temmuz 2002 tarihinde Sabranes Oxley Yasasını (SOA) çıkarmıştır (Dönmez; Berberoğlu; Ersoy, 2005, s. 55) (Sevim; Çetinoğlu; Kurnaz, 2006, s. 48) (Köksal, 2009, s. 41).

Bağımsız denetime ilişkin bir dizi kuralı yeniden düzenleyen Sabranes Oxley Yasası finansal raporlama sürecinin güvenilirliğini tekrar sağlayabilme amacıyla denetçi ve denetim firmalarının denetimini yapmakla görevli Kamu Gözetimi Kurulunun (Public Company Accounting Oversight Board- PCAOB) oluşturulmasını öngörmüştür. 2002’ de ABD’ de PCAOB’ un kurulmasının ardından benzer yapıdaki kuruluşlar Avrupa Birliği üyesi ülkelerde de oluşturulmaya başlanmıştır. Avrupa Birliği üyesi ülkelerin denetim standartlarını Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ile uyumlu hale getirme ve bağımsız denetime ilişkin ilke ve esasları düzenleme amacıyla 10 Nisan 1984 tarihinde kabul edilen Sekizinci Direktif ABD’ de yaşanan gelişmelere paralel olarak 25.04.2006 tarihinde revize edilerek 29.06.2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir (Sevim; Çetinoğlu; Kurnaz, 2006, s. 48-49) (Yavuz, 2011, s. 149-151) (Uzay, 2006, s. 178-179) (Süer, 2004, s. 112-126).

1987 yılından başlayarak Avrupa Birliğine tam üye olma amacıyla olan Türkiye, dünyada ve özellikle Avrupa’ da yaşanan yasal gelişmelere kayıtsız kalmamış ve bir dizi yasal düzenleme yapmıştır. Ünal Tekinalp’ in başkanlığında 08.12.1999 tarihinde oluşturulan komisyonun yaklaşık altı yıllık çalışmasının sonucunda oluşturulan Türk

Ticaret Kanunu Tasarı Taslağı 09.11.2005 tarihinde Kanun Tasarısı olarak Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulmuştur. TBMM Genel Kurulunda 13.01.2011 tarihinde 6102 kanun numarası ile kabul edilen ve 14.02.2011 tarihli ve 27846 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan Yeni Türk Ticaret Kanunu 1 Temmuz 2012 tarihinde<sup>33</sup> yürürlüğe girmiştir<sup>34</sup> (Özbirecikli, 2013, s. 159).

Muhasebe ve denetim alanında önemli değişiklikler getiren Kanun, denetimde bağımsızlığı ve uzmanlığı sağlayabilme amacı ile 6762 sayılı Kanunda yer bulan şirketin üç kanunî organından biri olan ve uzman bilgisine sahip olması zorunlu bulunmayan murakıplık (denetim) organını tamamen ortadan kaldırarak bağımsız denetimin yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir ünvanına sahip bağımsız denetçiler tarafından yürütüleceğini kesin hükme bağlamıştır. 6762 sayılı eTTK da henüz tasarı aşamasındayken denetçilerin eğitilmiş ve tecrübeli olmalarına önem vermiş ve denetçiler için hesap uzmanı diplomasına sahip olma, iktisat fakültesi ya da yüksek iktisat ve ticaret okullarından mezun olma veya minimum beş yıl tacirlik veya ticari bir işletmede müdürlük yahut muhasiplik yapmış olma şartı aramıştır<sup>35</sup>. Tasarıda denetçiler için getirilen kriterler dönemin Türkiye’ si için nispeten ağır bulunmuş ve uygulama kabiliyetinin mevcut olmadığı gerekçesiyle kanunlaşmadan madde metninden çıkartılmıştır. Denetçiler için öngörülen fakat 6762 sayılı Kanunla getirilemeyen bu düzenleme daha ayrıntılı olarak yeni TTK’ da kendine yer bulmuştur. Yeni TTK denetçiler için yalnızca 3568 sayılı meslek kanununda belirtilen şartları yerine getirerek SMMM veya YMM unvanını almış olmayı yeterli görmemiş, denetim yapacak meslek mensuplarının ayrıca Kamu Gözetimi Kurumu tarafından bağımsız denetim yapabilecek yeterlilikte görülerek yetkilendirilmesi şartını aramıştır. 6102 sayılı TTK’ nın “Denetleme” bölümünün gerekçesinde bağımsız denetimin şirketin finansal tabloları ve yıllık raporlarını dolayısıyla tüm şirket muhasebesini kapsayacağı

<sup>33</sup> Büyük bir kısmı 1 Temmuz 2012’ de yürürlüğe giren Yeni Türk Ticaret Kanununun bazı hükümleri bu tarihten önce veya sonraki bazı tarihlerde yürürlüğe girmiştir.

<sup>34</sup> 6102 sayılı Kanun, 6273 sayılı Kanun (RG 03.02.2012/28193), 6335 sayılı Kanun (RG 30.06.2012/28339), 6353 sayılı Kanun (RG 12.7.2012/28351), 6455 sayılı Kanun (RG 11.4.2013/28615), 6462 sayılı Kanun (RG 03.05.2013/28636) ve 6495 sayılı Kanun (RG 02.08.2013/28726) ile değişikliğe uğramış ve son şeklini almıştır.

<sup>35</sup> 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 1951 Tasarısı m. 347/4.

belirtilmiştir. Bu hüküm ile denetimin noktasal değil bütünsel, zaman zaman değil sürekli yapılması amaçlanmıştır (Seviğ, 2005, s. 21) (Karakoç, 2013, s. 19).

Bağımsız denetimin ilke ve esasları 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanununun 10 maddelik Denetleme başlıklı üçüncü bölümünde düzenlenmiştir. 6102 sayılı Kanunun 6762 sayılı Kanunda karşılığı olmayan ve denetime ilişkin genel hükümleri ihtiva eden 397 nci maddesinde Bakanlar Kurulunca belirlenen anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tablolarının denetçi tarafından, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetleneceği kabul edilmiştir. Bu madde ile denetimde uygulanacak standartların Kamu Gözetimi Kurumunca belirleneceği ve yayımlanacağı, deneticilerin de denetim uygulamalarında bu standartlara bağlı kalacağı kuralı getirilmiştir.

Zorunlu bağımsız denetim yalnızca finansal tabloların denetimiyle sınırlı tutulmamış yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunda yer alan finansal bilgilerin de denetim kapsamında olduğu vurgulanarak denetimin aslında tüm şirket muhasebesini kapsadığı belirtilmiştir. Bu bağlamda 398 inci madde bağımsız denetim kavramına; envanterin, muhasebenin ve Türkiye Denetim<sup>36</sup> Standartlarının öngördüğü ölçüde iç denetimin, risklerin erken teşhisine ilişkin raporların ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimini de dâhil ederek bağımsız denetimi kapsamlı olarak ele almıştır. Bağımsız denetim aşaması şirket ve topluluk yönünden finansal tablolarla raporların uyumlu olup olmadıkları, tablolar ve raporlarla denetimin ortaya koyduğu bilgi ve bulguların birbiriyle uyumlu olup olmadığı, şirketin genel durumunun abartılı bir biçimde taktim edilip edilmediği ve risklerin isabetle ifade edilip edilmediğine yönelik dört temel esas gözetilerek tamamlanacaktır (Fırat ve Gökbayrak, 2012, s. 128-129). Bağımsız denetim yaptırılmasının zorunlu olduğu şirketler açısından bu denetimin yaptırılmamasının müeyyidesi ise ilgili finansal tablo ve faaliyet raporlarının düzenlenmemiş hükmünde (yokluk) kabul edilmesidir.

Kanunun denetçinin seçimi, görevden alınması ve denetim sözleşmesinin feshini konu alan 399 uncu maddesinde denetçinin her faaliyet dönemi için (bir yıllığına) görevini

<sup>36</sup> 6335 sayılı Kanunun 40 ıncı maddesi ile 6102 sayılı Kanunu 398 inci maddesinin birinci fıkrasının birinci cümlesinde yer alan “Türkiye Muhasebe” ibaresi “Türkiye Denetim” şeklinde değiştirilmiştir.

yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden şirket genel kurulunca seçileceği hükme bağlanmıştır. Belirlenen denetçi ile şirket arasındaki akdin yönetim kurulu tarafından yapılacağı kuralı getirilse de yönetim kurulunun kendisini denetleyecek denetçiyi tayin etmesi tarafsızlığa gölge düşüreceğinden denetçinin genel kurulca belirlenmesi yolu tercih edilmiştir. Denetçi görevlendirmesinde boşluk oluşmaması için Kanun, genel kurulca faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar denetçi seçilmemesi halinde ilgili dönem için denetçiyi şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinin belirlemesi kuralını getirmiştir. Şirket genel kurulunca veya şartların varlığı halinde mahkemece atanan denetçi meslekî yetersizlik, itibar kaybı, bilgi sızdırma, sır saklama ödevini ihmal etme, taraf tutma, dikkat ve özen eksikliği gibi haklı bir sebebin varlığı, özellikle de taraflı davrandığı yönünde bir kuşkunun oluşması halinde yönetim kurulunun veya sermayenin yüzde onuna sahip pay sahiplerince, halka açık şirketlerde ise esas veya çıkarılmış sermayenin yüzde beşine sahip pay sahiplerince açılacak dava neticesinde ancak mahkemece görevden alınabilir. Yani denetçi istediği zaman istifa edemeyeceği gibi genel kurulca, yönetim kurulunca veya pay sahiplerinin isteği üzerine görevden azledilemez. Kanun denetçiye ancak haklı bir sebebin varlığı veya kendisine karşı görevden alınma davası açılması halinde denetim sözleşmesini feshedebilme hakkı tanımıştır.

Kanun bağımsız denetim yapabilecek denetçilerin ancak 01.06.1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre ruhsat almış yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketi olabileceğini hüküm altına almıştır. Kanun bu hükmü ile denetçilerin belirlenmesinde tek ve kesin yetkiyi Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna vermiştir. 6102 sayılı TTK tarafsızlığın ve objektifliğin sağlanabilmesi ve denetimin amaca hizmet etmesi için denetçide yalnızca unvan şartı aramamış, denetçinin denetlenecek şirketle organik bağı olması halinde meslek mensubunun ilgili şirkette denetçi olamayacağını da hüküm altına almıştır. Kanunun 400 üncü maddesinde denetçinin bağımsızlığını etkileyen unsurlar sekiz bent halinde sayılmış ve bu unsurların en az birinin varlığı halinde yeminli mali müşavir, serbest muhasebeci mali müşavir ve/veya sermaye şirketi ve bunların ortaklarından biri ve bunların ortaklarının yanında



çalışan veya bu kişilerin mesleği birlikte yaptıkları kişi veya kişilerin, ilgili şirkette denetçi olamayacağı hükme bağlanmıştır.

Denetçi rotasyonunu düzenleyen aynı maddenin ikinci fıkrasında on yıl içinde aynı şirket için toplam yedi yıl görev yapmak üzere seçilen denetçinin aradan üç yıl geçmedikçe denetçi olarak yeniden seçilemeyeceği kabul edilmiş, ayrıca Kamu Gözetimi Kurumuna on, yedi ve üç yıllık süreleri kısaltma yetkisi verilmiştir. Denetçinin denetlenen şirket yönetimine karşı bağımsızlığının korunması için yönetime danışmanlık hizmeti vermesi önlenmiş, bu bağlamda denetçinin denetleme yaptığı şirkete vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında danışmanlık hizmeti vermesi, bunu bir yavru şirket aracılığıyla dahi yapması yasaklanmıştır.

#### **1.2.2.7.660 Sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler**

Uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapma yetkisini haiz Kamu Gözetimi Kurumunun kuruluş, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin usul ve esasları düzenleme amacı<sup>37</sup> ile 26.09.2011 tarihinde kabul edilerek 02.11.2011 tarihinde Resmi Gazete’ de yayımlanan 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname<sup>38</sup> ile bu kanun hükmünde kararnamenin yürürlüğe girmesinden evvel bağımsız denetim alanında yetkili kurum ve kuruluşların (SPK, BDDK, EPDK, Hazine Müsteşarlığı vs.) mevcut yetkileri kaldırılmış ve bu alanda tüm yetki Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna bırakılmıştır<sup>39</sup>. Böylece KGK muhasebe standartları, denetim standartları ve kamu

<sup>37</sup> 660 sayılı KHK m. 1.

<sup>38</sup> 660 sayılı KHK, 6300 sayılı Kanun (RG 10.05.2012/28288), 6352 sayılı Kanun (RG 05.07.2012/28344), 6362 sayılı Kanun (RG 06.12.2012/28513), 6462 sayılı Kanun (RG 03.05.2013 /28636) ve 6495 sayılı Kanun (RG 02.08.2013/28726) ile değiştirilmiş ve son şeklini almıştır.

<sup>39</sup> 660 sayılı KHK’ nın yayımlanmasından bağımsız denetim alanında tek yetkili kurum olan Kamu Gözetimi Kurumunun kurulup faaliyete başlamasına kadar geçen sürede mevzuatta boşluk oluşmaması için geçici birinci maddede “Bu Kanun Hükmünde Kararname uyarınca Kurum tarafından yayımlanacak

gözetimi alanlarında tek yetkili kurum olmuştur. Yasal düzenleme yapılırken Türkiye’de bağımsız denetim alanında uzman bilgisine sahip kuruluşların uzun sürede elde ettikleri deneyim ve birikimi tamamen yok sayılarak bunların yetkisizleştirilmesi eleştiriye açıktır.

660 sayılı KHK, 2008 yılında Maliye Bakanlığınca hazırlanan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Kanun Tasarısı ve Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetimi Kurulu Kanun Tasarısının tek bir tasarı oluşturacak şekilde birleştirilmesi sonucu Türkiye Muhasebe Standartlarını ve Ulusal Denetim Standartlarını belirlemeye yetkili ve kamu gözetimi görevi olan bir üst organın oluşturulması amacı ile çıkarılmıştır. 660 sayılı KHK’ nın genel gerekçesinde ekonomik hayatın belirleyicisi konumundaki güvenin sağlanması için, işletmelerin gerçekleştirdikleri işlemlere ve faaliyetlere ilişkin olarak kamuya açıkladıkları finansal tablolarındaki bilgilerin doğruluğunun ve yasal düzenlemelere uygunluğunun düzenli olarak denetlenmesi gerektiği vurgulanmış, denetimde kalite ve güvenilirliğin güvencesinin ise denetim faaliyetinin önceden belirlenmiş standartlara uygunluğuna bağlı olduğu belirtilmiştir.

660 sayılı KHK’ da Kurumun kamu tüzel kişiliğini haiz ve idari özerkliğe sahip olduğu belirtilmiş ancak aynı zamanda başbakanlıkla ilişkili olduğu hatta başbakanın, Kurumun yönetimi ile ilgili yetkilerini gerekli gördüğü takdirde bir Bakan eliyle yürütebileceği hüküm altına alınmıştır. Kamu gözetimi görevini yürütmekle yetkili olan otoritenin siyasi iradeye bağımlı yapıda oluşturulması şüphesiz kurumunun bağımsızlığına gölge düşürecektir. Kurumun bağımsızlığının teminatı ise KHK’ nın kurulun çalışma esaslarını düzenleyen sekizinci maddesinde düzenlenmiştir<sup>40</sup>. Kamu Gözetimi Kurumunun PCAOB’ un aksine kamu kurumu niteliğine sahip olup, özel hukuk tüzel kişisi olmaması Kurumun bağımsızlığına yönelik güveni zedelemektedir. Kurumun bağımsızlığını tartışmaya açan bir başka husus ise kurumun mali özerkliğe sahip olmamasıdır. Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetimi Kurulu Kanun Tasarısında yer alan mali özerkliğe 660 sayılı KHK’ da yer verilmemiştir. KHK’ nın kurumun bütçesini düzenleyen 19 uncu maddesinde genel bütçeden Kuruma Hazine

---

standart ve düzenlemeler yürürlüğe girinceye kadar, bu hususlara ilişkin mevcut düzenlemelerin uygulanmasına devam edilir.” hükmüne yer verilmiştir.

<sup>40</sup> RG 02.11.2011 s. 28103 660 sayılı KHK m. 8/1: “Kurul görevini yaparken bağımsızdır. Hiçbir organ, makam, merci ve kişi; Kurulun kararını etkilemek amacıyla emir ve talimat veremez.”

yardımı yapılabileceği belirtilmiştir. Bu hükümle Kurum üzerinde siyasi otoritenin vesayetinin kapıları açılmıştır.

Kamu Gözetimi Kurulunun görev ve yetkileri 660 sayılı KHK' nın dokuzuncu maddesinde ayrıntılı olarak 18 bent halinde sayılmış böylece bağımsız denetime yönelik görev ve yetkiler tek bir kurumun çatısı altında toplanmıştır.

Türkiye Muhasebe Standartlarını ve Türkiye Denetim Standartlarını oluşturmakla görevli Kamu Gözetimi Kurumuna bu standartlara uymak zorunda olan bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartlarını ve çalışma esaslarını belirleme, bu şartları taşıyan kuruluşları ve bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarını yetkilendirerek bunları ilan etme görevi verilmiştir. Bu hüküm ile bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarını ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirme yetkisi yalnızca Kamu Gözetimi Kurumuna tanınmıştır. Yegâne yetkilendirme gücüne sahip Kamu Gözetimi Kurumu, yetki verdiği meslek mensuplarını ve bağımsız denetim kuruluşlarını sürekli denetleyecek ve gerekli yaptırımları uygulayabilecektir.

660 sayılı KHK' nın yürürlüğe girmesinin ardından yeni denetçilerin yetki alması, bağımsız denetim kuruluşlarının oluşturulması ve bunların yeterli sayıya ulaşması zaman alacaktır. Bu süreçte denetimin aksamaması açısından yabancı ülke denetim kuruluşları ve denetçilerinin Türkiye' de denetim faaliyetinde bulunabilmelerinin önü açılmıştır. Kurula, mütakabiliyet esasına göre Türkiye' e bağımsız denetim yapmasına yetki verilen yabancı ülke denetim kuruluşlarını ve denetçilerini listeler halinde ilan etme ve bunları oluşturacağı resmi sicile kaydederek Kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli olarak açık tutma görevi verilmiştir (660 sayılı KHK m. 9/g). Bu hüküm bağımsız denetim alanında deneyimli uzmanlardan faydalanarak Avrupa standartlarını ülke içine taşıma fırsatı sağlayacağı gibi pazarın yabancı ülke denetim kuruluşları ve denetçilerin egemenliğine girmesi riskini de içermektedir.

Kamu Gözetimi Kurumu Mart 2015 itibariyle 2.359' u YMM, 8.679' u SMMM olmak üzere 11.038 meslek mensubunu bağımsız denetim yapmak üzere yetkilendirmiştir<sup>41</sup>.

<sup>41</sup> [http://kgk.gov.tr/bagimsiz\\_denetiler/Istatistik-BSD.aspx](http://kgk.gov.tr/bagimsiz_denetiler/Istatistik-BSD.aspx) (e.t. 30.03.2015).

Kurul ayrıca ikisi LTD., 156' sı A.Ş. olmak üzere 158 bağımsız denetim kuruluşunu yetkilendirmiştir<sup>42</sup>.

Avrupa Birliğine tam üyelik sürecinde intibakın sağlanması ve dünyadaki gelişmelere ayak uydurabilme açısından Kurula görev alanıyla ilgili uluslararası uygulama ve gelişmeleri izleme, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ve Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu ile muhasebe ve denetim alanında çalışmalar yapan diğer uluslararası kuruluşlarla işbirliği yapma, lisans ve telif anlaşmaları akdetme ve gerektiğinde bu kuruluşlara üye olma görevi de yüklenmiştir.

KHK kamu yararını ilgilendiren kuruluşların bağımsız denetimi açısından bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşları arasında ayırım yapmış ve halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları ile faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendiren kuruluşların (KAYİK) denetim yetkisini yalnızca bağımsız denetim kuruluşlarına vermiştir.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere Türkiye' de denetim alanında yetkili kurumların kendi görev alanlarıyla ilgili farklı düzenlemeler yapması bağımsız denetim alanında çok başlı bir yapının oluşmasına neden olmuştur. Muhasebe ve denetim mesleğine ilişkin düzenleme yapma yetkisine sahip çok sayıda kurumun bulunması 2004 yılında Bağımsız Denetim Derneği tarafından hazırlanan Bağımsız Denetim Sektörü Raporunda denetim sektörünün zayıf yönleri arasında zikredilmiştir (Uzay; Tanç; Erciyes (2), 2009, s. 137). Dünya Bankası tarafından yayımlanan Standartlara ve Kanunlara Uyum Raporunda (ROSC) da tekrarlanan sektöre yönelik bu haklı eleştiri bağımsız kamu gözetimi fonksiyonu olan Kamu Gözetimi Kurumunun meslekte koordinasyonu sağlama çabalarıyla giderilmeye çalışılmaktadır. Mart 2007' de yayımlanan ROSC raporunun Politika Tavsiyeleri başlıklı son bölümünde çok sayıda özel amaçlı muhasebe ve denetim sistemlerine dayalı olan parçalı yaklaşımların terk edilerek beyan ve şeffaflığı tüm piyasa katılımcılarının kullanabileceği bir kamu malı olarak gören tek, eşgüdümlü, sağlam bir genel maksatlı sistemin kurulması tavsiye

<sup>42</sup> <http://denkur.kgk.gov.tr/> (e.t. 30.03.2015).

edilmiştir. Yeni TTK tasarısındaki bu yöndeki gelişmeler de olumlu karşılanarak kanunlaşmanın ivedilikle tamamlanması istenmiştir. Raporda denetim mesleği için denetim düzenlemesinden doğan faaliyetleri denetleyecek yasal denetçi ve denetim firmalarının onaylanması ve tescili, etik, denetim firmaları ve denetimin iç kalite kontrolü ve sürekli eğitim, kalite güvencesi ve tahkik ve disiplin sistemlerinin gözetimi için nihai sorumluluğa sahip olacak bir kamu gözetimi sistemi tesis edilmesi önerilmiş ve kamu gözetimi sisteminin meslekten açık bir şekilde bağımsız olması gerektiği vurgulanmıştır<sup>43,44</sup>.

Rapordaki tavsiyelere uyularak bağımsız denetim alanında nihai yetki ve sorumluluğa sahip Kamu Gözetimi Kurumunun oluşturulmasıyla meslekte eşgüdüm ve bütünselliğin sağlanması amaçlanmıştır.

### 1.3.BÖLÜM SONUCU

Vergiye dayalı muhasebe anlayışının hâkim olduğu Osmanlı Devleti'nde bunun doğal sonucu olarak denetim, kamu denetimi şeklinde başlamıştır. Cumhuriyetin ilanından sonra beyan usulünün benimsenmesi ve muhasebe kayıtlarındaki bilgiler üzerinden vergi alınmaya başlanması muhasebe denetimini gündeme getirmiştir. 1950'lerden itibaren liberal ekonomi politikasının benimsenmesi ve özel teşebbüs sayısının artması neticesinde bağımsız denetim alanında yasal düzenleme yapma ihtiyacı doğmuştur. Pek çok başarısız girişim sonrasında ilk yasal düzenleme 1989 yılında 3568 sayılı meslek kanununun yürürlüğe girmesiyle yapılmıştır.

Ülkemizde 1960'lı yıllarda bankacılık sektöründe ihtiyari olarak başlayan bağımsız denetim uygulamaları 1987 yılında yapılan düzenlemelerle bankalar ve sermaye piyasasına bağlı şirketler açısından zorunluluk halini almıştır. 2013 yılına kadar bağımsız denetim uygulamasının kapsamı SPK mevzuatına tabi şirketleri, Bankacılık Kanununa tabi şirketleri, sigorta ve reasürans şirketlerini, bireysel emeklilik şirketlerini, EPDK kapsamına giren şirketleri ve faktoring ve finansman şirketlerini kapsayacak

<sup>43</sup> Standartlara ve Kanunlara Uyum Raporunun (Mart 2007) tam metni için bkz. [http://www.worldbank.org/ifa/rosc\\_aa\\_tur\\_tur.pdf](http://www.worldbank.org/ifa/rosc_aa_tur_tur.pdf)

<sup>44</sup> TÜRMOB'un ROSC raporuna yönelik eleştirisi için bkz. <http://www.legalisplatform.net/print.asp?ref=gundem&ID=156>

şekilde genişletilmiştir. 2013 yılından itibaren bağımsız denetim kapsamına dâhil olacak şirketleri belirleme yetkisi 6102 sayılı Kanun ile Bakanlar Kuruluna bırakılmıştır.

Türkiye’ de bağımsız denetime ilişkin yasal düzenlemeler gelişmiş ülkelerin aksine tek bir mesleki örgüt tarafından yapılmamıştır. Düzenlemelerin çeşitli kurum ve kuruluşlar (SPK, BDDK, EPDK gibi) eli ile yapılması çok parçalı bir hukuki yapı oluşmasına neden olmuştur. Bağımsız denetim alanında bütünsel bir hukuki yapı oluşturma amacı ile 865 sayılı ve 6762 sayılı ticaret kanunlarının aksine ilk kez 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda bağımsız denetim alanı düzenlenmiştir.

Mevzuat birlikteliğinin sağlanmasının ardından uygulamada da birlikteliği sağlamak amacı ile 2 Kasım 2011 tarihinde Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu oluşturulmuştur. Böylece ulusal muhasebe ve denetim standartlarını belirleme, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirme ve bunları denetleyerek kamu gözetimi yapma yetkisi tek bir kuruma bırakılmıştır.

## 2. BÖLÜM:

### 6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNUNUN ANALİZİ

Bu bölümde öncelikle Türk Ticaret Kanununun yapım süreci hakkında bilgi verilecek ve bağımsız denetim alanında kanuna bağlı ikincil düzenlemeler incelenecektir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile getirilen ve bağımsız denetim ve finansal raporlama alanı ile doğrudan ve dolaylı bağlantılı olan yenilikler ele alınacak ve son olarak Türk Ticaret Kanununda düzenlenen suçlar ve öngörülen yaptırımlar incelenecektir.

#### 2.1.TÜRK TİCARET KANUNUNUN YAPIM SÜRECİ VE BAĞIMSIZ DENETİM ALANINDA KANUNA BAĞLI İKİNCİL DÜZENLEMELER

Ünal Tekinalp' in başkanlığında akademisyenler, yüksek yargı mensupları, bakanlık temsilcileri ve SPK, BDDK, TMSK, TOBB, TNB gibi çeşitli kurum ve kuruluşların temsilcileriyle alanında uzman 45 kişiden teşekkül eden ticaret kanunu tasarı komisyonu<sup>45</sup> Adalet Bakanlığı bünyesinde 8 Aralık 1999 tarihinde oluşturulmuştur

---

<sup>45</sup> Ünal Tekinalp yönetiminde hazırlanan TTK tasarısı sunuş metninde komisyon üyeleri şöyle listelenmiştir: Prof. Dr. Ünal Tekinalp (İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Ticaret Hukuku Anabilim Dalı Başkanı, Başkan); Coşkun Koçak (Yargıtay 19. Hukuk Dairesi Başkanı, Başkan Yardımcısı); Yurdaer Özdilek (Yargıtay 11. Hukuk Dairesi Üyesi); Recep Yalçın (Yargıtay 15. Hukuk Dairesi Üyesi); Prof. Dr. Yaşar Karayalçın (Banka ve Ticaret Hukuku Enstitüsü Müdürü); Prof. Dr. Turgut Kalpsüz (Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi emekli Öğretim Üyesi); Prof. Dr. Yalçın Çakalır (Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dekanı); Prof. Dr. Hüseyin Ülgen (İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Üyesi); Prof. Dr. Sabih Arkan (Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Üyesi); Prof. Dr. Güzin Üçışık (Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Üyesi); Prof. Dr. Huriye Kubilay (Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Üyesi); Prof. Dr. Ali Bozer (Çankaya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Üyesi); Prof. Dr. İnci Deniz Kaner (İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Üyesi); Prof. Dr. Necip Ortan (Türkiye Barolar Birliği temsilcisi ve Bilgi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Üyesi); Prof. Dr. Hamdi Yasaman (Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Üyesi); Prof. Dr. Sami Karahan (Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Üyesi); Bülent Üstünel (Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu Başkanı); Dr. A. R. Zafer Sayar (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Başkan Yardımcısı); Prof. Dr. Nalân Akdoğan (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Üyesi); Prof. Dr.

(Kendigelen (2), 2012, s. 3) (Çakıl, 2012) (TÜRMOB TTK Raporu, s. 2) (Yereli ve Özdoğan, 2009, s. 47) (Seviğ, 2005, s. 14). İlk toplantısını 10 Şubat 2000 tarihinde gerçekleştiren komisyonun beş yıllık bir süre boyunca yürüttüğü çalışma neticesinde oluşturduğu 1514 maddelik tasarı metni, 24 Şubat 2005 tarihinde Adalet Bakanlığı tarafından kamuoyunun değerlendirmesine sunulmak üzere paylaşılmıştır (Karakoç, 2013, s. 18) (Kendigelen (2), 2012, s. 3). Tasarı metni bilim çevreleri, sivil toplum kuruluşları ve akademik camia tarafından değerlendirilmiş, neticede eleştiriler ve öneriler içeren görüşler komisyona bildirilmiştir<sup>46</sup>(TÜRMOB TTK Raporu, s. 13). Yapılan katkılarla geliştirilen ve genişletilen tasarı metni Haziran 2005’ te TBMM’ ye gönderilmek üzere Başbakanlığa sunulmuştur. Başbakanlığın 9 Kasım 2005 tarihinde görüşülmek üzere TBMM’ ye gönderdiği metin, 01.10.2007 ve 11.01.2008 tarihleri arasında Adalet Alt Komisyonunda görüşülmüştür<sup>47</sup>. Komisyondan çıkan tasarı metni

---

Ercüment Erdem (Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Üyesi); Ali Gençler (Sanayi ve Ticaret Bakanlığı İç Ticaret Genel Müdürü); Süleyman Bayar (Denizcilik Müsteşarlığı Genel Müdür Yardımcısı); N. Hülya Kemahlı (Sermaye Piyasası Kurulu Başkan Yardımcısı); Dr. Fatma Dilek Kabukçuoğlu Özer (Hazine Müsteşarlığı Daire Başkanı); Dr. Çağlar Manavgat (Sermaye Piyasası Kurulu Hukuk İşleri Daire Başkan Vekili); Doç. Dr. Abuzer Kendigelen (İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Üyesi); Doç. Dr. Veliye Yanlı (İstanbul Teknik Üniversitesi İşletme Fakültesi Öğretim Üyesi); Doç. Dr. Mehmet Helvacı (İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Üyesi); Doç. Dr. Arslan Kaya (İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Üyesi); Doç. Dr. Aynur Yongalık (Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Üyesi); Yard. Doç. Dr. Mertol Can (Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Üyesi); Dr. Mürsel Başgöl (Başkent Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Üyesi); Yard. Doç. Dr. Kemal Şenocak (Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Üyesi); Yard. Doç. Dr. Hakan Karan (Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Üyesi); Yard. Doç. Dr. Kerim Atamer (Bilgi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Üyesi); Kenan Özdemir (Adalet Bakanlığı Genel Müdür Yardımcısı); Yüksel Hız (Adalet Bakanlığı Daire Başkanı); Hüseyin Ekinci (Adalet Bakanlığı Tetkik Hâkimi); Muharrem Barut (Adalet Bakanlığı Tetkik Hâkimi); İsmail Demir (Denizcilik Müsteşarlığı Hukuk Müşaviri); Zübeyde Manısalı (Ulaştırma Bakanlığı Hukuk Müşaviri); Av. Enes F. Çömez (BDDK Uzman Yardımcısı); Umut Gürgey (BDDK Uzman Yardımcısı); Refik Demirci (Türkiye Noterler Birliği Ankara 44. Noteri); Avukat Levent Karaçam (Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği Müşavir Avukat). Bkz. <http://www.mukellefgazetesi.com.tr/turkticaretkanunutasarisi.htm>

<sup>46</sup> Türk Ticaret Kanunu tasarısına içerik, yapım tekniği ve kullanılan dil bakımından yapılan eleştiriler için bkz. Erdoğan **Moroğlu**, “Başbakanlık’ a Sunulan Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’ na İlişkin Genel Değerlendirme”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı 61, Kasım-Aralık 2005, s. 35-46.

<sup>47</sup> Tasarı metni aynı tarihler arasında esas komisyonun yanı sıra tali komisyon olan Sanayi, Ticaret, Enerji, Tabii Kaynaklar, Bilgi ve Teknoloji Komisyonlarında da görüşülmüştür.



TBMM Genel Kurulundaki görüşmeler sırasında verilen önergelerle tekrar değişikliğe uğramıştır (TÜRMOB TTK Raporu, s. 2). Süreç sonunda iktidar partisinin ve muhalefet partilerinin tasarı metninin mevcut haliyle yasalaşması yönünde ortak eğilim göstermesi sonucu 1535 asıl ve altı geçici maddeden oluşan metin, 13.01.2011 tarihinde 6102 kanun numarası ile TBMM Genel Kurulunda kabul edilmiştir (Demir, 2011, s. 44-45) (Ekinci, 2012) (Ünal, 2012: 5). 11 yıllık süreçte 516 oturum sonunda kanunlaşma aşaması tamamlanan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, kurumsal yönetim, kamuyu aydınlatma ve bağımsız denetim olmak üzere üç temel ilke üzerine inşa edilmiştir (Çakıl, 2012). Çalışmaların 1999 yılında başlamasına rağmen ancak 2011 yılında somut bir sonuç vermesi Türk Ticaret Kanununun sancılı bir süreçten geçerek tamamlandığını ve uzun süreli yoğun bir çalışmanın ürünü olduğunu çarpıcı bir şekilde ortaya koymaktadır. Bu nedenle yukarıda özetlenen 11 yıllık sürecin her adımı 6102 sayılı Kanunun oluşumu için önemli birer kilometre taşıdır.

Tasarının genel gerekçesinde ticaret hukuku alanında yeni bir kanuna neden ihtiyaç duyulduğu ve kanunun çıkarılmasında etkili olan sebeplerin ne olduğu beş ana başlık altında açıklanmıştır.

20 nci yüzyılın ikinci yarısından itibaren tüm dünyada siyasal ve iktisadi dengeleri etkileyen önemli gelişmeler yaşanmıştır. 1957 tarihinde kurulan Avrupa Ekonomik Topluluğu zaman içinde küresel, ekonomik, ticarî ve siyasî bir güç hâline gelmiş, Avrupa Ekonomik Alanı, Kuzey Amerika Ülkeleri Serbest Ticaret Anlaşması (The North American Free Trade Agreement, NAFTA) gibi dünya ticaretinde etkisi olan birlikler oluşturulmuştur. Bu birlikler birer üst otorite olarak zamanla maddi hukuk kuralları koymaya ve uluslar üstü hukuk rejimi yaratmaya başlamışlardır. 20 nci yüzyılın ikinci yarısından itibaren liberal ekonomi politikalarının devletlerce desteklenmesi ve sermaye sahiplerinin üretimde söz sahibi olmasıyla şirketler toplulukları artmış, işletmeler bağımsız hareket etmeye başlamışlardır. Bu süreç üretim araçlarının büyük bölümüne sahip olanların daha fazla menfaat temini için tüketici haklarını hukuk eliyle gasp etmesiyle sonuçlanmıştır. Bu dönemde elektronik ticaret uygulanmasını da kapsayan teknolojik gelişmeler ticareti kökten etkilemiş, bir yandan işlemlerin daha hızlı, ekonomik ve kolay yapılmasına yardımcı olurken bir yandan da ciddi çevre sorunlarına yol açmıştır. Nihayet iki taraflı dış ticaretin çok taraflı uluslararası ticarete dönüşmesi dünya ülkelerinde ve özellikle AB ülkelerinde bu

gelişmelere paralel hukuki düzenlemeler yapma eğilimi yaratmıştır. Bu bağlamda son 50 yılda hem yeni konular kanunlaştırılmış hem de temel kanunlar değiştirilmiştir. Türkiye cephesinde ise 6762 sayılı Kanunda, geçen 50 yıl içinde bu gelişmelere karşılık verebilecek değişikliklerin yapılmaması yeni bir ticaret kanununa duyulan ihtiyacın ana sebebini oluşturmuştur. Özellikle denetim konusunda 6762 sayılı Kanundaki düzenlemelerin 1926 tarihli ticaret kanunundan iktisap edildiği düşünüldüğünde mevcut denetim düzenlemelerinin 1926’ dan beri aynen muhafaza edildiği dikkat çekicidir. Bu nedenle özellikle denetim konusunda ticaret kanunun yenilenmesi çağın gereklilikleri açısından bir zorunluluk oluşturmuştur (6102 sayılı TTK g.g., p. 2).

Avrupa Ekonomik Topluluğu ile 1963 yılında ortaklık anlaşması imzalayan Türkiye, 1987 yılında AB’ ye tam üyelik başvurusu yapmıştır. Türkiye için hazırlanan ilk AB Katılım Ortaklığı Belgesinin 8 Mart 2001 tarihinde AB Konseyi tarafından onaylanmasıyla Türkiye, tüm kanuni düzenlemelerini Avrupa Birliği hukukuyla uyumlaştırma girişimlerine başlamış ve bu tarihten itibaren rekabet ve fikrî mülkiyet hukukuna ilişkin düzenlemeler başta olmak üzere çeşitli AT düzenlemelerini ulusal hukukun bir parçası haline getirmiştir. AB’ nin, üye ülkelerin ulusal hukuklarında gerçekleştirdiği uyumlaştırma ile ortaya çıkan ortak hukuka uzak kalan 6762 sayılı Kanunun, adaylık ve müzakere sürecinde, AET/AT’ nin ticaret, şirketler, sermaye piyasası, taşıma ve sigorta hukukuna ilişkin yönergeleri ile tüzükleri doğrultusunda değiştirilmesi kaçınılmaz bir gereklilik halini almıştır. Dolayısıyla 1999’ da AB tam üyeliğine aday olunması, 2005’ te müzakerelere başlanması kararının alınması ve “müzakere eden ülke” konumu Türkiye açısından hukuksal reformu ve ulusal hukukun Avrupa müktesebatına uyumlaştırılmasını zorunlu kılmıştır (6102 sayılı TTK g.g., p. 3).

Yeni bir ticaret kanununun oluşturulmasına ihtiyaç doğuran bir başka neden yaşanan teknolojik gelişmeler ve internetin hayatın her alanında kullanılmaya başlanması olmuştur. İnternet kullanımının şeffaflığı üst düzeyde sağlaması, ticaret şirketlerinin her alandaki iş ve işlemlerini internet vasıtasıyla elektronik ortamda yapması sonucunu doğurmuş bunun neticesinde hukuki alt yapının oluşturulabilmesi için bu alanda yeni gelişmelere paralel kanunlara ihtiyaç duyulmuştur. Bu amaçla e-postayı, e-ticareti ve yönlendirilmiş e-mesajı ticaretin bir parçası olarak gören ve bu gelişmelere ilişkin hükümler içeren yeni bir kanunun yapılması öngörülmüştür (6102 sayılı TTK g.g., p. 4).

Uluslararası ticaret, endüstri, hizmet, finans ve sermaye piyasalarının bir parçası olmak isteyen Türkiye, bunun için uluslararası piyasaların kurumlarına, kurullarına ve kurallarına yer veren bir ticaret kanununa ihtiyaç duymuş ve tasarı bu ihtiyaca cevap verecek şekilde hazırlanmaya çalışılmıştır. Belirlenen hedeflere ulaşabilmek için işletmelerimizin finansal tablolarının Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (IFRS) göre düzenlenmesine ve uluslararası denetim standartları uyarınca denetlenmesine ihtiyaç duyulmuştur. Bu standartların, Türkiye'ye uluslararası itibar sağlayacağı ve stratejik derinlik taşıyan ve sürdürülebilir politikaları belirlemeye olanak vereceği düşüncesi, bu ilke ve mekanizmalara yer veren yeni bir kanununun gerekliliğine olan inancı artırmış ve kanunun yapım sürecine ivme katmıştır. Zira ticaret kanunu tasarı komisyonuna göre Türk ekonomisini uluslararası piyasada söz sahibi yapacak ve ekonomiye rekabet gücü katacak tek araç Türk Ticaret Kanunudur (6102 sayılı TTK g.g., p. 5).

Son olarak 6762 sayılı Kanunun, 28.01.2004 tarihli ve 5083 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Devletinin Para Birimi Hakkında Kanun, 22.11.2001 tarihli ve 4721 sayılı Türk Medenî Kanunu ve 26.09.2004 tarihli ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu başta olmak üzere birçok kanunla uyum sağlayamaması bu düzenlemelerle uyumlu yeni bir ticaret kanununa ihtiyaç duyulmasının bir başka sebebi olmuştur (6102 sayılı TTK g.g., p. 6).

11 yıllık uzun bir yapım sürecinden geçen Kanun, sayılan sebeplerin her birine tatmin edici cevaplar verecek nitelikte hazırlanmaya çalışılmıştır. Neticede ortaya çıkan Kanun metni, TBMM Genel Kurulunda kabul edilmesinin ardından yürürlüğe girebilmesi ve uygulanabilmesi için 4 Şubat 2011 tarihinde cumhurbaşkanının imzasına sunulmuş ve cumhurbaşkanının da kanunu onaylamasının ardından 14 Şubat 2011 tarihli ve 27846 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır<sup>48</sup>.

Kanunun tam olarak uygulanabilmesi için uygun ortamın hazırlanması amacı ile resmi gazetede yayımlandığı tarihte değil, bu tarihten yaklaşık bir buçuk yıl sonra 1 Temmuz 2012 tarihinden itibaren yürürlüğe girmesi kararlaştırılmıştır<sup>49</sup> (TTK m. 1534/1). Kanun

<sup>48</sup> Kanunun yapım sürecine ilişkin ayrıntılı bilgi ve komisyon raporlarının içeriği için bkz. [http://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/kanunlar\\_sd.durumu?kanun\\_no=6102](http://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/kanunlar_sd.durumu?kanun_no=6102)

<sup>49</sup> Tasarı metninin yürürlük maddesinde (m. 1534) Kanunun yayım tarihinden altı ay sonra yürürlüğe girmesi öngörülüyordu. Bu haliyle, Kanun 14 Şubat 2011 tarihinde yayımlandığı için 14 Ağustos 2011 tarihinde yürürlüğe girmesi gerekiyordu. Ancak Kanunun yürürlük tarihine ilişkin verilen önerge

metni genel olarak bu tarihten başlayarak kademeli olarak yürürlüğe girmiştir. Kanunun kabulünden yürürlüğe girmesine kadar geçen bir buçuk yıla yakın sürede hukuki boşluk doğmaması açısından 6762 sayılı eski ticaret kanununun uygulanmasına devam edilmiştir. Kanunun sermaye şirketlerinin denetlenmesine ilişkin getirdiği hükümler ise hem denetlenecek şirketin gerekli hazırlıkları tamamlaması hem de denetçilerin seçimini, yetkilendirilmesini ve denetimini üstlenen Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun oluşturularak etkin bir çalışma yürütmeye hazırlanması uzun süreceğinden 1 Temmuz 2012 tarihinde değil, 1 Ocak 2013 tarihinde yürürlüğe girmiştir (TTK m. 1534/4).

Yapım çalışması da yürürlüğe girme süreci de oldukça uzun tutulmasına rağmen iş çevrelerince tatmin edici bulunmayan ve birçok eksik ve hata barındırdığına inanılan TTK, resmi gazetede yayımlandıktan ve fakat yürürlük tarihi henüz gelmeden önce yoğun bir şekilde eleştirilmiştir (Karakoç, 2013, s. 35) (Tuncer, 2012: 4) (Mert; Azaltun; Taştan, 2012: 2). Eleştiriler genel olarak; açılış ve kapanış tasdikine tabi ticari defter sayısının artırılmasına rağmen Kanunun bunların açılış tasdikine ilişkin bir hüküm içermemesi, Kanunun bir yandan elektronik ortamın aktif kullanımını teşvik ederken bir yandan bazı defterlerin her yıl bastırılması zorunluluğu getirmesi, Çek Kanunu ile getirilen ekonomik suçta ekonomik yaptırım ilkesinin terkedilerek hapis cezasının ağırlığının arttırılması, tutulması ve saklanması zorunlu belgelerin ibraz süresinin Kanunda açıkça belirlenmemiş olması, ortakların şirketten borçlanmalarına yasak getirilmesi, yönetim kurulu üyeliği için getirilen şartların fazlasıyla esnek tutulması, internet sitesi oluşturma ve finansal bilgileri burada yayımlama zorunluluğu getirilmesiyle ticari sırların risk altında bırakılması gibi konularda yoğunlaşmıştır<sup>50</sup> (Mert; Azaltun; Taştan, 2012: 3-14). Bu eleştirilere cevap veren dönemin Gümrük ve Ticaret Bakanı Hayati Yazıcı, eksikliklerin giderilmesi için kanuni düzenleme yerine ikincil mevzuat düzenlemelerini işaret etmiştir. Ancak TTK' da ikincil düzenlemelerin ne zaman yürürlüğe gireceğine dair bir hükmün bulunmaması bunların yapım çalışmalarının TTK' nın yürürlüğe girmesinden sonra geçen uzun zamana rağmen tamamlanmamasına, dolayısıyla bazı konuların belirsizliğini uzun süre korumasına yol

---

neticesinde Kanunun genel olarak yürürlüğe gireceği tarih 1 Temmuz 2012 olarak belirlenmiş ve tasarı bu haliyle kanunlaşmıştır.

<sup>50</sup> Eleştiriler ve eleştirilere karşılık Bakanlığın açıklamaları için bkz. <http://www.dunya.com/bakanliktan-23-sayfalik-ttk-savunmasi-146195h.htm>

açmıştır. Bunun neticesinde Kanun yalnızca içerik yönünden değil teknik yönden de eleştirilerin hedefi olmuştur.

Tasarı gerekçesinde belirtildiği üzere Türk ticari hayatına yeni bir soluk getirmesi ve hukuki düzenlemeleri Avrupa Birliği hukukuna yaklaştırarak hem daha demokratik, öncü, modern bir yapı oluşturulması hem de ülke ekonomisini uluslararası standartlara taşıyarak uluslararası piyasalarda etkin bir konuma ulaştırması beklenen Kanun, beklentileri boşa çıkarırcasına yürürlüğe girmesine yalnızca bir gün kala ilk ciddi değişikliğine uğramıştır<sup>51</sup>. Böylelikle hukuki literatürde bugüne kadar görülmemiş bir yol izlenmiş ve 6102 sayılı TTK uygulanmadan değiştirilen ilk kanun unvanını da kazanmıştır. Bugün için tüm hükümleriyle yürürlükte olan Kanun, bu süreç içerisinde de pek çok köklü değişikliğe uğramıştır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanun; 03.02.2012 tarihli ve 28193 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 6273 sayılı Kanun ile, 30.06.2012 tarihli ve 28339 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 6335 sayılı Kanun ile, 12.07.2012 tarihli ve 28351 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 6353 sayılı Kanun ile, 11.04.2013 tarihli ve 28615 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 6455 sayılı Kanun ile, 03.05.2013 tarihli ve 28636 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 6462 sayılı Kanun ile, 02.08.2013 tarihli ve 28726 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 6495 sayılı Kanun ile ve son olarak 11.09.2014 tarihli ve 29116 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 6552 sayılı Kanun ile değişikliğe uğramıştır<sup>52</sup>. Bu değişikliklerden 6335 sayılı Kanun<sup>53</sup> ve 6455 sayılı Kanun<sup>54</sup>, Türk Ticaret Kanununu muhasebe, finansal yönetim, bağımsız denetim ve finansal raporlama gibi konularda oldukça etkilemiştir. Bahsi geçen değişiklikler özellikle TTK' nın bağımsız denetime yönelik düzenlemeler yaptığı Denetleme başlıklı bölümüne ilişkin hükümlerin içeriğini ciddi şekilde değiştirmiştir.

---

<sup>51</sup> TTK 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir, 6335 sayılı Kanun ise 26.06.2012 tarihinde kabul edilerek 30.06.2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

<sup>52</sup> Önemle belirtmek gerekir ki 6102 sayılı TTK' nın mimarı olan Ünal Tekinalp bu değişikliklerin yapıldığı komisyonlara katılmayı reddetmiştir.

<sup>53</sup> RG 30.06.2012 s. 28339, Türk Ticaret Kanunu İle Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.

<sup>54</sup> RG 11.04.2013 s. 28615, Gümrük Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.

Yapım süreci oldukça uzun sürmesine rağmen kabulünün hemen ardından başlayarak yapılan eleştiriler ve neticesinde yapılan değişikliklerle yepyeni bir görünüme kavuşan Türk Ticaret Kanununun, sayılan Kanun düzenlemeleriyle genel felsefesi ana hatlarıyla değiştirilmiş ve Kanun eksen kaymasına uğratılmıştır (TÜRMOB TTK Raporu, s. 4-5). Ekonomi çevrelerince kamuoyuna duyurulduğu Şubat 2005' ten itibaren devrim olarak nitelendirilen<sup>55</sup> ve Türk hukukunu Avrupa müktesebatına yaklaştırma eğiliminde olan pek çok köklü yenilik, yapılan değişikliklerle törpülenmiş veya tamamen ortadan kaldırılmıştır (Arıkan, 2012, s. 9) (Tuncer, 2012: 12). Kanunun yapım aşaması uzun bir sürede tamamlansa da bu sürecin yalnızca belli bir grup tarafından yönetilmesi, dışarıya açılmadan, tartışılmadan, noksanlıkları analiz edilip yeni çözümler aranmadan kanunlaşması, metnin kanunlaştıktan sonra tartışılmasına sebep olmuştur. Bu çarpık durumun doğal sonucu olarak Kanun, yapım aşamasından ziyade yapımı tamamlandıktan sonra değiştirilmiştir. Kanun akademik çevrelerce yalnızca kapalı bir sistemle yapılması yönüyle değil, hem kendi içinde kavramsal bütünlük içermemesi hem de bağlantılı olduğu diğer kanunlarla eşgüdüm sağlayamaması yönünden de eleştirilmiştir. Özellikle bağımsız denetim alanındaki hükümlerin uygulanma kabiliyetine sahip olmaması dikkate değer bir başka eleştiri konusu olmuştur (Ünal, 2012: 4).

Bağımsız denetim ve finansal yönetim alanlarında kanunu yapan ile kanunu uygulayacak olanların ortak paydada buluşamaması böylesi kaçınılmaz sonu yaratmıştır.

Eski kanundan yeni kanuna yumuşak bir geçişin sağlanamaması, ticari hayata ilişkin kuralların eski kanunda çok gevşek tutulurken 6102 sayılı TTK' da çok keskin ifadelerin yer alması, bugüne kadar ticari aktörlerin görmediği bir uygulamanın birden ağır yaptırımlara bağlanarak uygulamaya geçirilmeye çalışılması şirketleri ürkütmüş ve

<sup>55</sup> İMKB Başkanı Hüseyin Erkan, Ernst & Young Türkiye' nin düzenlediği "Yeni Türk Ticaret Kanunu: Yeni Bir Başlangıç" panelinde yaptığı konuşmada yeni Türk Ticaret Kanununun rekabet, şeffaflık ve yabancı sermaye açısından devrim niteliğinde olduğunu belirtmiştir. TOBB Başkanı Rifat Hisarcıklıoğlu, Gümrük Bakanlığı ve TOBB işbirliği ile düzenlenen "TTK Tanıtım Toplantısı" nda yaptığı konuşmada Yeni Türk Ticaret Kanununun Türkiye' nin iktisat tarihine altın harflerle yazılacak devrim niteliğinde bir kanun olduğunu belirtmiştir. TÜRMOB Genel Başkanı Nail Sanlı, Bursa SMMM' nin düzenlediği "Yeni TTK sürecinde Mesleğin Geleceği" konulu konferansta yaptığı konuşmada yeni kanunun iş hayatını tepeden tırnağa değiştireceğini ve tam anlamıyla bir reform olduğunu belirtmiştir.

TTK' nın asıl hedefi olan kurumsallaşma, şeffaflaşma ve kamuyu aydınlatma ilkelerine karşı cephe alınmasına sebep olmuştur (Özbirecikli, 2013, s. 159). Zira Tekinalp' e göre TTK' da en fazla eleştiri alan konular; ortaklar cari hesabının kaldırılarak ortaklara şirketten borçlanma yasağının getirilmesi ve internet sitesi oluşturularak tüm şirketlere mali tablolarının ve denetçi raporlarının yayınlanmasının zorunlu tutulmasıdır. Kanunun bu halde yürürlüğe girmesinin ardından başta TOBB olmak üzere TÜSİAD, MÜSİAD, İSO, İTO ve Genç İşadamları gibi örgütlerin baskısı sonucu TTK yeniden ele alınmış ve meslek örgütlerinin istekleri doğrultusunda budanmıştır (Ekinci, 2012).

Tüm değişiklik ve törpülemelere rağmen hâlâ 6762 sayılı Kanuna nazaran devrim niteliğini muhafaza eden 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile getirilen finansal raporlama ve bağımsız denetim alanlarındaki gelişmelerin doğru okunabilmesi için Kanunun yanı sıra ilgili mevzuatın ve ikincil düzenlemelerin birlikte değerlendirilmesine ihtiyaç vardır. İkincil düzenlemeler yalnızca içerik bakımından değil, tamamlanma ve yürürlüğe girme tarihleri bakımından da oldukça önemlidir.

Kronolojik olarak değerlendirmek gerekirse 13.01.2011 tarihinde kabul edilip 14.02.2011 tarihinde Resmi Gazete' de yayımlanan TTK, yürürlük tarihini beklerken 26.09.2011 tarihinde kabul edilen 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname 02.11.2011 tarihinde Resmi Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

660 sayılı KHK' nın yürürlüğe girmesiyle aynı tarihte uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak yetkisini haiz Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu da kurulmuştur. Denetim açısından son derece kritik yetkilerle donatılan KGK' nın Kanunun bağımsız denetime ilişkin maddelerinin henüz yürürlüğe girmeden oluşturulması sevindirici bir adım olmuştur. Ancak KGK Türkiye Denetim Standartlarını yayımlamaya 03.10.2013 tarihinde Kalite Kontrol Standardı (KKS 1) ile başlamıştır. TTK' nın öngördüğü bağımsız denetimin ilk uygulama yılı olan 2013' te muhasebe ve denetim standartlarının henüz KGK tarafından belirlenmemiş olması özellikle kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar (KAYİK) olarak adlandırılan ve öteden

beri SPK, BDDK, EPDK düzenlemeleri çerçevesinde bağımsız denetime tabi olan şirketler açısından risk yaratmıştır. Zira bu şirketlerin taşıdıkları hassasiyet ve kırılganlıkları denetimde en ufak bir zafiyeti kabul edemez niteliktedir. Dolayısıyla SPK, BDDK ve EPDK 2013 yılı denetimini mevcut denetim standartları çerçevesinde yapmışlardır. Ancak bunların dışında olup yeni kanunla denetim kapsamına alınan 1.500' e yakın şirket açısından KGK' nın denetim standartlarını 2013 yılı sonuna kadar yayımlamamış olması problem yaratmıştır (TÜRMOB TTK Raporu, s. 15).

TTK' nın kendinden sonra kabul edilen 660 sayılı KHK ile uyumlaştırılması amacıyla Kanunun finansal raporlama ve bağımsız denetim düzenlemelerinde önemli değişiklikler yapan 26.06.2012 tarihli ve 6335 sayılı Kanun kabul edilmiş ve 30.06.2012 tarihinde Resmi Gazete' de yayımlanmıştır. 6335 sayılı Kanun düzenlemesiyle Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu 6102 sayılı Kanunda yerini almış ve böylece KGK' nın sahip olduğu yetkiler Kanunla da sabitlenmiştir. Düzenleme ile Kanunun ilk halinde Türkiye Muhasebe Standartları Kuruluna<sup>56</sup> verilen yetkilerin tamamı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna devredilmiş, böylece KGK Türkiye Muhasebe Standartlarını ve Türkiye Denetim Standartlarını belirlemeye ve ikincil düzenlemeler yapmaya yetkili tek kurum olmuştur (Karakoç, 2013, s. 35). Daha açık bir dille ifade etmek gerekirse muhasebe ve bağımsız denetim standartları alanında düzenleme yapma yetkisi yalnızca Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna bırakılmıştır<sup>57</sup> (Tuncer, 2012: 11). 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa 1999 yılında 4487 sayılı Kanunla eklenen bir madde ile kamu tüzel kişiliğini haiz ve idari ve mali özerkliğe sahip olarak kurulan Ulusal Finansal

<sup>56</sup> 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun kuruluş maddesi olan 2499 sayılı Kanunun ek birinci maddesi iptal edilmiş böylece TMSK' nın varlığına tamamen son verilmiştir (660 sayılı KHK g.m. 2).

<sup>57</sup> TÜRMOB Genel Başkanı Nail Sanlı, 2011' de GRS CENTER' a verdiği röportajda "Türkiye Denetim Standartları TÜRMOB bünyesinde kurulacak Türkiye Denetim Standartları Kurulu içerisinde oluşturulacaktır. Kurulacak Türkiye Denetim Standartları Kurulu, uluslararası denetim standartları ile uyumlu ulusal denetim standartlarını oluşturmak üzere TÜRMOB ile ilişkili, TÜRMOB bünyesinde olacak ve sekreteryası TÜRMOB tarafından yürütülecektir." açıklamasını yapmıştır. Tekinalp X. Muhasebe Denetimi Sempozyumunda 6 Ekim 2011' de yaptığı konuşmasında TÜRMOB' u Türk Denetim Standartlarına ilişkin düzenlemeyi henüz yayımlamamış olması nedeniyle eleştirmiştir. TÜRMOB' un sürece sahip çıkmaması sonucunda 02.11.2011 tarihinde yayımlanan KHK ile bu görev tamamen KGK' ya bırakılmıştır.



Raporlama Standartlarını saptamak ve yayımlamakla görevli Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun 660 sayılı KHK ile bir günde lav edilmesi, yerine benzer ve fakat tamamen yeni bir kurumun oluşturulması eleştiriye açıktır. Zira TMSK' nın kaldırılmasıyla uzun yıllar boyunca edinilen tecrübeler çöpe atılmış, KGK' nın kurulmasıyla sil baştan yeni bir yapım aşamasına girilmiştir. TMSK' yı lav etmeyip tecrübelerinden ve uzun yıllar sonunda elde ettiği uzmanlıktan yararlanıp kurumu daha güçlü hale getirmek yerine tecrübesiz yeni bir kurumun oluşturulmasını anlamak güçtür.

KGK, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname çerçevesinde yapılacak bağımsız denetime, bağımsız denetim kuruluşlarına ve bağımsız denetçilere ilişkin usul ve esasları düzenleme amacı ile hazırladığı Bağımsız Denetim Yönetmeliğini 26.12.2012 tarihli ve 28509 sayılı Resmi Gazete' de yayımlamıştır<sup>58</sup>.

6335 sayılı Kanun değişikliğiyle bağımsız denetim kapsamı değiştirilmiş ve hangi sermaye şirketlerinin bağımsız denetim kapsamına gireceğini belirleme açısından Bakanlar Kurulu yetkilendirilmiştir. TTK m. 397/4 hükmüyle yetki alan Bakanlar Kurulu 23.01.2013 tarihinde 6102 sayılı TTK kapsamında bağımsız denetime tabi olacak şirketlere ilişkin usul ve esasları belirleme amacıyla 2012/4213 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararı<sup>59</sup> yayımlamıştır. Bu kararın uygulanmasına yönelik usul ve esasları belirleme amacı ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esasları<sup>60</sup> yayımlanmıştır. KGK tarafından yapılan bu düzenleme ile denetime tabi olacak şirketlerin nasıl belirleneceğine, esas alınacak finansal tabloların hangileri olduğuna, aktif toplam, yıllık net satış hasılatı ve çalışan sayısının hesaplanmasına ilişkin açıklamalar yapılmıştır. Yayını üzerinden henüz iki ay geçmemesine rağmen Bakanlar

---

<sup>58</sup> TTK henüz TBMM Genel Kurulunda kabul edilmeden ve dolayısıyla KGK henüz oluşturulmadan önce TÜRMOB, 1.11.2010 tarihli ve 27746 sayılı Resmi Gazete' de, yedi bölümden oluşan Bağımsız Denetim Merkezi Kurulmasına İlişkin Esaslar Hakkında Tebliği (Seri: I No: 1) yayınlamıştı. Ancak bağımsız denetim alanında oyun kurucu olmaya hazırlanan TÜRMOB beklentilere cevap verememiş ve yayınladığı tebliği geri çekerek bu alanda boşluk oluşmasına neden olmuştur. Yahya Arıkan, "Muhasebe Mesleğinin Geleceği ve TÜRMOB Bağımsız Denetim Merkezi", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 101, Eylül-Ekim 2010, s. 8.

<sup>59</sup> RG 23.01.2013 s. 28537.

<sup>60</sup> RG 12.03.2013 s. 28585.

Kurulu Kararıyla belirlenen ölçütlerden memnun kalınmamış olunacak ki Karar, önce 10.02.2014 tarihli ve 2014/5973 sayılı, ardından 29.12.2014 tarihli ve 2014/ 7149 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla değiştirilmiş ve Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararda Değişiklik Yapılması Hakkında Kararlar<sup>61</sup> yayımlanmıştır. Bu kararlara bağlı olarak Kamu Gözetimi Kurumu da değişikliğe gitmiş ve Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslarda Değişiklik Yapılması Hakkında Usul ve Esasları<sup>62</sup> yayımlamıştır.

Bağımsız denetime tabi olacak şirketlere ilişkin düzenleme yapan Bakanlar Kurulu Kararının yayımlanmasının ardından KGK, 25.01.2013 tarihli ve 28539 sayılı Resmi Gazete’ de denetimi gerçekleştirecek bağımsız denetim kuruluşları ile bağımsız denetçilerin Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirilmelerine ilişkin usul ve esasları düzenleme amacıyla Bağımsız Denetim Yetkilendirme Tebliğini yayımlamıştır. Kamu Gözetimi Kurumu aynı resmi gazetede bağımsız denetçiliğe ilişkin eğitim<sup>63</sup>, sınav<sup>64</sup>, resmi sicil kaydı<sup>65</sup> gibi her türlü konuyu açıklığa kavuşturma amacı ile tebliğler yayınlamıştır.

Sayılan ikincil düzenlemelerin yanı sıra bağımsız denetime ilişkin konularla bağlantılı pek çok düzenleme yapılmış, gelişen zaman içerisinde bunlar değişikliğe uğramış veya bunlara yenileri eklenmiştir. Gidişat gösteriyor ki bağımsız denetim alanında hâlâ kat edilmeyi bekleyen uzun bir süreç vardır. Elbette ki hem denetçilerin hem denetlenecek şirketlerin hem mesleki örgütlerin hem de üst otoritelerin geleceği daha iyi görmesi ve bağımsız denetim sürecinin daha sağlıklı, daha doğru ve daha sağlam yürütülebilmesi için birincil ve ikincil tüm mevzuat çalışmalarının uygulama öncesi tamamen yürürlüğe girmesi çok daha makul bir yöntem olacaktır. Süreç boyunca deneme yanılma yoluyla mevzuatın sürekli olarak değiştirilmesi, bazı düzenlemelerin uygulama imkânı dahi bulamadan yürürlükten kaldırılması gibi durumlar bağımsız denetim alanında şüphe ve kaygıları canlı tutmaktadır. En kısa zamanda mevzuatın uyumlu olarak tamamlanması ve bağımsız denetim alanındaki endişelerin giderilmesi ihtiyacı bulunmaktadır.

<sup>61</sup> RG 14.03.2013 s. 28941 (Karar No: 2014/5973), RG 01.02.2015 s. 29254 (Karar No: 2014/7149).

<sup>62</sup> RG 10.10.2014 s. 29141, RG 20.02.2015 s. 29273.

<sup>63</sup> RG 25.01.2013 s. 28539, Bağımsız Denetçilik Uygulamalı Mesleki Eğitim Tebliği.

<sup>64</sup> RG 25.01.2013 s. 28539, Bağımsız Denetçilik Sınav Tebliği.

<sup>65</sup> RG 25.01.2013 s. 28539, Bağımsız Denetim Resmi Sicil Tebliği.

## 2.2.6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU İLE GETİRİLEN YENİLİKLER

6102 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesinden önce başlayan ve yedi ayrı kanunla yapılan değişiklikler neticesinde Kanuna devrim niteliği kazandıran hükümler törpülenmiş veya tamamen kaldırılmış, sonuçta kanun kendisinden bekleneni ve vaat ettiğini sunmaktan uzaklaştırılmıştır. Kanunun oluşumunu yakından takip eden dünya otoriteleri bu durumu eleştirmekten kaçınmamıştır. Avrupa Komisyonunun 2012 yılı Türkiye İlerleme Raporunda Şirketler Hukuku Faslına ilişkin olarak bazı ilerlemeler kaydedildiği belirtilmiştir<sup>66</sup>. Ancak yürürlüğe girmesinden önce yeni Kanunda, esas itibariyle pay sahipleri ve şirket arasındaki ilişkileri, şeffaflığı ve muhasebe sistemini ele alan 6335 sayılı Kanun değişikliği sonrası değiştirilen hükümlerden bazılarının AB müktesebatıyla uyumlu olmadığı vurgulanmıştır (Özkorkut, 2012, s. 244).

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu kurumsallaşma, finansal raporlama, denetim ve denetim uygulamaları, muhasebe ve muhasebe uygulamaları, şirket yapılanması, şirket yönetimi gibi elzem konular başta olmak üzere pek çok konuda köklü değişimleri, yenilikleri ve yükümlülükleri beraberinde getirmiştir. Getirilen bu yeniliklerle ekonominin köşe taşı niteliğindeki şirketlerin daha şeffaf, güvenilir, modern ve tutarlı olmasını, ekonominin adil, güçlü ve rekabetçi bir temele oturtulmasını amaç edinen Kanun, aynı zamanda şirketleri, bilişim çağına ayak uydurarak, teknolojiyi ve interneti daha aktif kullanmaya zorlamaktadır.

Yeni TTK muhasebe uygulamaları açısından geleneksel uygulamaları terk ederek yeni bir yol izlemiştir. Günümüze kadar vergisel kayıpların önlenmesi ve vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesi için tutulan muhasebe anlayışı terk edilmiş, gecikmeli de olsa çağın ihtiyaçları göz önünde tutularak yönetime ve ticari işletmenin mikro ve makro çevresine işletmenin mali durumu hakkında uluslararası geçerliliğe sahip doğru bilgi verme amacı ile tutulan muhasebe anlayışı yerleşmiştir. Böylece bugüne kadar Türkiye’de muhasebe uygulamalarının gelişmemesinin başlıca nedeni olarak gösterilen vergiye dayalı sistem terk edilerek bilgiye dayalı sistem kurulmuştur. Bu durum muhasebenin bundan sonra vergi kanunlarıyla belirlenen kurallara göre değil yeni kanunda da üzerinde titizlikle durulduğu üzere uluslararası standartlarla uyumlu

<sup>66</sup> [http://www.abgs.gov.tr/files/strateji/2012\\_ilerleme\\_raporu.pdf](http://www.abgs.gov.tr/files/strateji/2012_ilerleme_raporu.pdf)

Türkiye Muhasebe Standartlarıyla belirlenen kurallara göre tutulması sonucunu doğurmuştur (Ulusan; Eren; Köylü, 2012, s. 13-14) (Sipahi ve Küçük, 2011, s. 182).

### **2.2.1. Bağımsız Denetim ve Finansal Raporlama Alanındaki Yenilikler**

Cumhuriyet öncesi 1850 tarihinde kabul edilen Kanunname-i Ticaret, cumhuriyet sonrası 1926 tarihinde kabul edilen 865 sayılı Kanun ve 1956 tarihinde kabul edilen 6762 sayılı Kanun bağımsız denetim alanını düzenlememiştir. Dolayısıyla Türk hukuk tarihinde bağımsız denetim alanına ilişkin düzenleme yapan ilk ticaret kanunu 6102 sayılı Kanun olmuştur. Kanun düzenlemesi pek çok yönüyle bağımsız denetim alanında yenilikleri de beraberinde getirmiştir.

#### **2.2.1.1. Bağımsız Denetimin Kurallarının Tek Bir Çatı Altında Toplanması**

Türkiye’ de denetim alanında yetkili bulunan çeşitli kurumlar kendi görev alanları ile ilgili olarak farklı düzenlemeler yapmış ve bunun sonucunda dağınık bir yapı oluşmuştur (660 s. KHK g.g.). Sermaye şirketlerinin denetiminde birleştirici rol oynayan TTK parçalı yapıya sahip mevcut düzenlemelere son vererek bağımsız denetim düzenlemelerini tek bir çatı altında toplamış ve denetime ilişkin genel hükümleri düzenlemiştir.

TTK’ nın bağımsız denetime ilişkin hükümlerinin yürürlüğe girdiği 01.01.2013 tarihine kadar yalnızca SerPK mevzuatına tabi şirketler, Bankalar Kanununa tabi şirketler, EPDK kapsamındaki şirketler, sigorta ve reasürans şirketleri, bireysel emeklilik şirketleri ve factoring ve finansman şirketleri bağımsız dış denetime tabiydi. Bu şirketlerin bağımsız dış denetimine ilişkin ilke ve kuralları bunların denetiminden de sorumlu olan SPK, BDDK, EPDK, Maliye Bakanlığı ve Hazine Müsteşarlığı gibi kurumlar tarafından birbirlerinden farklı olarak belirleniyordu. Her bir kurumun birbirinden bağımsız olarak, uygulayacakları bağımsız denetimin ilke ve kurallarını belirlemesi mevzuat açısından çok başlılığa sebep olmuştur. Nihayet TTK’ nın yürürlüğe girmesiyle muhtelif kanunlarda düzenlenen bağımsız denetime ilişkin kurallar atıl kalarak bağımsız denetime tabi tüm şirketler denetim alanında TTK ve KGK düzenlemeleri ile belirlenen kurallara tabi olmuş ve mevzuatta birlik sağlanmıştır.

Kamu gözetimi alanında uluslararası gelişmelere paralel olarak Türk Ticaret Kanununda, bağımsız denetim alanını düzenlemek üzere 660 sayılı Kanun Hükmünde

Kararname ile kurulan Kamu Gözetimi Kurumunun bağımsız denetim alanında kural koymaya yetkili tek kurum olması öngörülmüştür. KGK' nın kurulmasına yasal dayanak oluşturan 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin geçici birinci maddesi ile denetim standartları ve bağımsız denetimle ilgili olarak diğer kanunlarda yer alan ve 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye aykırılık teşkil eden hükümlerinin uygulanma kabiliyetine son verilmiştir. Bu hükümle Sermaye Piyasası Kurulunun denetçilere lisans verme, sınav yapma, denetim kuruluşu yetkilendirme ve denetleme vb., Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulunun denetim kuruluşu yetkilendirme ve denetleme vb., Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu ve Hazine Müsteşarlığının denetçi atama, sınav yapma, denetim kuruluşu yetkilendirme gibi bağımsız denetim ile ilgili yetkilerine son verilmiş ve bu yetkilerin tamamı KGK' da toplanmıştır (Cengiz, 2011). Böylece bağımsız denetim alanında hem mevzuat açısından hem de yetkilendirme açısından birlik sağlanmıştır.

#### **2.2.1.2.Bağımsız Denetimin İhtiyari Olmaktan Çıkarılması ve Zorunlu Hale Getirilmesi**

Ticaret kanununun sermaye şirketleri ve şirketler topluluğu açısından getirdiği en önemli yenilik şüphesiz bugüne kadar ihtiyari olan bağımsız denetimi zorunlu kılmasıdır. Bugüne kadar uygulama alanı bulan ticaret kanunlarında (1850, 1926 ve 1956 tarihli) yer almayan finansal tablo ve yıllık faaliyet raporunun bağımsız denetimi ilk olarak 2011 tarihli kanunda envanterin, muhasebenin ve Türkiye Denetim Standartlarının öngördüğü ölçüde iç denetimin, yönetim kurulunca riskin erken saptanmasına ilişkin yürütülen iç denetime ilişkin hazırlanan raporların ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimini de kapsayacak şekilde düzenlenmiştir. Bu düzenleme ile ilgililerin daha sağlıklı ve daha hızlı bilgi edinmeleri kolaylaştırılmış böylece bağımsız denetim aracılığıyla şirket yönetimi ve şirket paydaşları arasındaki bilgi asimetrisinin önüne geçilmeye çalışılmıştır.

Bağımsız denetimin kapsamını ve ilkelerini tamamen değiştiren Kanunun resmi gazetede yayımlandığı ilk halinde, istisna gözetmeksizin tüm anonim şirketler bağımsız denetim kapsamına alınarak anonim şirketlerin denetiminde yeni bir yol izlemiştir. Ancak 6335 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle tüm anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun denetiminden vazgeçen Kanun, denetime tabi olacak şirketlerin Bakanlar Kurulunca belirlenecek ölçütler neticesinde tespit edileceğini hükme bağlamıştır. Bu

hüküm neticesinde tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte Bakanlar Kurulunun denetime tabi olacak şirketleri belirleme amacıyla yayımladığı Kurul Kararında belirlediği aktif toplam, yıllık net satış hasılatı ve çalışan sayısına ilişkin üç eşikten en az ikisini üst üste iki hesap dönemi boyunca aşan şirketler takip eden hesap döneminde bağımsız denetim kapsamına alınmıştır. Ancak Bakanlar Kurulu Kararıyla belirlenen ölçütler neticesinde bağımsız denetimin kapsamına dâhil edilen şirket sayısı 6102 sayılı Kanunun getirmek istediği denetime dayalı sistemi tabir yerindeyse uygulanamaz hale getirecek kadar daraltmış ve 2013 yılında yalnızca 2.500 şirketi denetim kapsamına almıştır. Bunun üzerine bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin kapsamını belirleyen Bakanlar Kurulu Kararında değişiklik yapılmış ve ölçütler esnetilerek kapsam genişletilmiştir. Neticede 2014 yılında 3.500 civarında şirket bağımsız denetime tabi olmuştur. Yeni Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 2015 yılında ise 5.000 civarında şirketin bağımsız denetime tabi olacağını tahmin edilmektedir<sup>67</sup>.

Bağımsız denetime tabi olacak bu anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporları<sup>68</sup> denetçi tarafından uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenecektir. Bu standartları yayımlama yetkisi Kanunla Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna bırakılmıştır.

Bakanlar Kurulu Kararıyla belirlenen ölçütleri aşmayan anonim şirketlerin bağımsız denetimin tamamen dışında kalmasını istemeyen kanun koyucu TTK' nın denetimi düzenleyen 397 nci maddesine 6455 sayılı Kanunla eklemeler yapmıştır. Bu düzenleme ile Bakanlar Kurulunun belirlediği eşiği aşmayıp bağımsız denetime tabi olmayan tüm anonim şirketler ve tarım satış kooperatifleri<sup>69</sup> ile bunların bağımsız denetime tabi

<sup>67</sup> [http://kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/BKK%20yeni%20limitler%20bas%C4%B1n%20duyurusu\\_.pdf](http://kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/BKK%20yeni%20limitler%20bas%C4%B1n%20duyurusu_.pdf)

<sup>68</sup> Kanun, 397 nci maddesiyle denetimin kapsamına dâhil ettiği yıllık faaliyet raporunun, yönetim kurulunca bilanço gününü izleyen hesap döneminin ilk üç ayı içinde genel kurula sunulması kuralını getirmiştir. Ayrıca raporun hazırlanmasının geciktirilerek bağımsız denetimi aksatmaması için Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından yayımlanan Şirketlerin Yıllık Faaliyet Raporunun Asgari İçeriğinin Belirlenmesi Hakkında Yönetmelikle (m. 16) en geç ilgili olduğu hesap döneminin bitimini izleyen iki ay içinde hazırlanması gerektiği kuralı getirilmiştir (RG 28.08.2012 s. 28395).

<sup>69</sup> Gümrük ve Ticaret Bakanlığı bağımsız denetime tabi olacak tarım satış kooperatif birliklerinin belirlenmesine ilişkin usul ve esasları düzenleme amacı ile Bağımsız Denetime Tabi Olacak Tarım Satış Kooperatif Birliklerinin Belirlenmesine Dair Tebliği yayımlamıştır (RG 14.06.2013 s. 28677).

olmayan üst kuruluşları, usul ve esasları Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca belirlenecek olan denetime tabi tutulmuştur. 6455 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle TTK' nın ilk düzenlemesindeki tüm anonim şirketler için denetim zorunluluğuna kısmen geri dönmüş ve tüm anonim şirketler ölçeklerine göre farklı kriterler uygulansa dahi denetimin kapsamına alınmıştır (TTK m. 397, m. 398).

### **2.2.1.3.Murakıplık Müessesesine Son Verilerek Mesleki Uzmanlık Prensinin Benimsenmesi**

Yeni TTK' nın denetim yaklaşımı uzman, mesleki yönden yeterli, teknik donanımlı, hukuki anlamda özenli, sorumluluğunun bilincinde olan, bağımsız bir denetçi tarafından uluslararası denetim standartlarına uygun, meslek etiğine bağlı olarak gerçekleştirilen, mesleğin gereği olan şüphecilikle yapılan ve şeffaf bir denetim olacaktır (Sanlı, 2011: 7-8). Bu bağlamda 6102 sayılı Kanunla eski ticaret kanunundaki iç denetleme sistemi tamamen terkedilerek bağımsız denetim sistemi kurulmuş, denetim görevi uzmanlık gerektirmeyen murakıplardan<sup>70</sup> alınarak bağımsız ve uzmanlığa sahip yetkilendirilmiş yeminli mali müşavir ya da serbest muhasebeci mali müşavir ünvanına sahip meslek mensuplarına ve ortakları bu kimselerden oluşan bağımsız denetleme kuruluşlarına bırakılmıştır<sup>71</sup>. Bağımsız denetçi olarak yetkilendirilecek kimselerin yalnızca YMM veya SMMM ünvanına sahip meslek mensubu olmaları yeterli görülmemiş bunların ayrıca bağımsız denetim alanında bir üst otorite olarak kurgulanan KGK tarafından belirlenen diğer şartları sağlayıp gerekli sınavlarda başarılı olmaları ve denetçi olarak yetkilendirilmiş olmaları da aranmıştır. Yeni TTK mesleki yetkinliği ispatlanmış meslek mensuplarınca amaca uygun gerçek denetimi öngören bir düzenlemeye gitmiştir (Aksoy, 2005, s. 5).

<sup>70</sup> eTTK' nın murakıpların seçimini düzenleyen 347 nci maddesinde bir kimsenin murakıp olarak seçilebilmesi için herhangi bir şart aranmamıştır. Bu durum öğretilerde okuma yazma dahi bilmeyen kimselerin murakıp olarak seçilebileceği şeklinde yorumlanmıştır.

<sup>71</sup> Bu ilke AICPA tarafından 1947 yılında yayınlanan Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları arasında "Mesleki Eğitim ve Yeterlilik Standardı" olarak yer bulmuştur. Bu standart denetim mesleğinin ancak gerekli teknik eğitim ve yeteneğe sahip uzman kişilerce yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Adnan **Dönmez**, Başak Berberoğlu, Ayten Ersoy, "Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları- AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması", *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt 5, Sayı 9, 2005 Antalya, s. 54.

Eski TTK' da murakıplar için öngörülen düzenlemeler yeni TTK' da kendisine yer bulamamış yalnızca murakıpların sorumluluğunu düzenleyen eTTK 358 ve 359 uncu maddelere benzer düzenlemeler 6102 sayılı TTK' da da yapılmıştır<sup>72</sup>. Bununla birlikte şeffaflığın, hesap verilebilirliğin ve kurumsallaşmanın ancak kuşkuya yer vermeyecek sağlıklı bir denetim mekanizmasının uygulanmasıyla sağlanacağına inanan 6102 sayılı Kanun, bağımsız denetçi adayları olan meslek mensuplarında pek çok nitelik aramış ve bağımsız denetçilere eski Kanunda yer almayan geniş yetki ve sorumluluklar vermiştir (TTK m. 400).

#### **2.2.1.4. Denetimin Zorunlu Organ Niteliğine Son Verilmesi**

6102 sayılı Kanun eski Kanuna göre denetime ilişkin hükümleri çok daha ayrıntılı düzenlemekle birlikte, eski Kanunda şirketin zorunlu üç organından bir olan denetim kurulunun organ niteliğine son vererek şirket organlarını genel kurul ve yönetim kurulu olarak ikiye indirmiştir. Kanun, denetimin bilimsel yanının ağır bastığını ve şirket denetiminin şirket dışında oluşturulacak bağımsız denetim kuruluşları tarafından yapılmasının daha gerçekçi olacağını düşünerek, denetimin yapılmasını şirket organlarına bırakmamıştır (Mutluer; Uslu; Bildirici, 2013, s. 43-44). Kanun koyucu denetimin en önemli unsuru olarak kabul ettiği bağımsızlığı, denetim kurulunun organ niteliğine son vererek sağlanabileceğine inanmış, bu yolla denetçi ile denetlenen şirket arasındaki menfaat bağıını kopararak denetçinin tarafsızlığına katkı sağlamıştır.

Bir bütün olarak değerlendirildiğinde; Kanunun ilk halinde tüm şirketler ve şirketler toplulukları için zorunlu denetim öngörülmüş, bu haliyle eski ticaret kanunlarında öngörülen ve şirket bünyesinde oluşturulan denetim organının kaldırılması sorun teşkil etmemiştir. Ancak kanun değişikliğiyle bağımsız denetimin kapsamının sınırlandırılması neticesinde bu durum özellikle Bakanlar Kurulunun belirlediği eşiği aşmayıp bağımsız denetim kapsamından çıkan limited şirketler açısından sorun yaratmıştır. Zira bu şirketler hem TTK m. 397/4' te düzenlenen bağımsız denetim kapsamında ve TTK m. 397/5' te düzenlenen Gümrük ve Ticaret Bakanlığının yürüteceği denetim kapsamında değildir. Aynı zamanda bunlar için denetim organının oluşturulması zorunluluğu kaldırılmıştır. Dolayısıyla son düzenleme itibariyle Bakanlar

<sup>72</sup> 6102 sayılı Kanun m. 404 ve m. 554



Kurulunun belirlediği eşiği aşamayan limited şirketler tamamen denetimsiz kalmıştır (Karakoç, 2013, s. 19).

### **2.2.1.5.Finansal Tabloların Türkiye Muhasebe Standartlarına Uygun Hazırlanması Kuralının Getirilmesi**

Kanun, 64 ila 88 inci madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişilere münferit ve konsolide finansal tablolarını, uygulamada birliği sağlamak ve finansal tablolara milletlerarası pazarda geçerlilik kazandırmak amacıyla, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan uluslararası standartlara uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uygun şekilde hazırlama zorunluluğu getirmiştir. Kanun, Türkiye Muhasebe Standartları kavramından; Türkiye Muhasebe Standartlarının, Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/IFRS) ve bunların yorumlarının, Kamu Gözetimi Kurumu tarafından değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için belirlenen standartların ve diğer düzenlemelerin anlaşılması gerektiğini belirtmiştir (TTK g.m. 1/1). KGK, bu standartları belirlerken Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan uluslararası standartları referans alma stratejisini benimsendiğini belirtmiş ve ulusal standartları uluslararası standartlarla uyumlu olarak hazırlamıştır.

Uluslararası standartlara uygun olarak hazırlanan finansal tablolar uluslararası arenada geçerlilik kazanacak, böylece yabancı yatırımcıya anlaşılır ve kıyaslanabilir bilgi sunulacaktır<sup>73</sup>. Bu durum şüphesiz Türk ekonomisini daha da canlandırarak, yabancı yatırımcıların Türk piyasasına rağbetini artırmak suretiyle yabancı sermayeye ulaşımı kolaylaştırarak ülke ekonomisine dünya ile rekabet edebilme gücü sağlayacaktır. Kanun gerekçesinde de Türk şirketlerinin gelişmiş ülkelerle birlikte aynı finansal raporlama standartlarını uygulamasının ve aynı yorum kurallarına bağlı kalmasının Türk şirketlerine rekabet gücü ve uluslararası nitelik kazandıracağı vurgulanmıştır.

<sup>73</sup> Finansal tabloların uluslararası standartlara uygun hazırlanması şeffaf ve uluslararası muhasebe kurallarına uygun bilançolar yoluyla piyasa disiplini sağlayarak denetimi güçlendirmeyi amaç edinen Basel II standartlarının Türkiye açısından uygulanmasını da kolaylaştıracaktır. Hakan **Aygören** ve Emin **Kurtcebe**, “Yeni Türk Ticaret Kanunu’ nun Bağımsız Denetim, Uluslararası Muhasebe Standartları, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Basel II Kriterleri Yönüyle Değerlendirilmesi”, *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Mayıs 2010, s. 1-9.

Kanunun amir hükmüyle Türkiye Muhasebe Standartlarını yayınlamak üzere tek başına yetkilendirilen Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Türk Ticaret Kanununun 88 inci ve geçici birinci maddeleri ile 660 sayılı KHK' nın dokuzuncu ve geçici birinci maddelerine dayanarak münferit ve konsolide finansal tablolarını Türkiye Muhasebe Standartlarına göre hazırlayacak olan şirketlerin listesini yayınlamıştır. Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulama Kapsamının Belirlenmesine İlişkin Kurul Kararına<sup>74</sup> göre 660 sayılı KHK' da düzenlenen kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar<sup>75</sup>; Bakanlar Kurulu Kararıyla bağımsız denetime tabi olacak şirketler ve TTK m. 1534' ün ikinci fıkrasında sayılan Sermaye Piyasası Kanununa göre ihraç ettikleri sermaye piyasası araçları borsada veya teşkilatlanmış diğer bir piyasada işlem gören şirketler, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ve konsolidasyon kapsamına alınan diğer işletmeler, Bankacılık Kanununun üçüncü maddesinde tanımlanan bankalar ile bağlı ortaklıkları, Sigortacılık Kanununda tanımlanan sigorta ve reasürans şirketleri, Bireysel Emeklilik, Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanununda tanımlanan emeklilik şirketleri 01.01.2013 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerine ilişkin münferit ve konsolide finansal tablolarını hazırlarken Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulayacaklardır.

Sayılan şirketler arasında yer almayan kurum, kuruluş ve işletmelerin de münferit veya konsolide finansal tablolarının zorunluluk olmasa da ihtiyaten Türkiye Muhasebe Standartlarını dikkate alarak hazırlayabileceğine imkân tanıyan Kurul Kararı bunlar için Kurumca bir belirleme yapıncaya kadar yürürlükteki mevzuatın uygulanmasının devamına karar vermiştir<sup>76</sup>.

---

<sup>74</sup> RG 17.11.2012 s. 28470.

<sup>75</sup> 660 s. KHK m. 2/ğ: “Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar (KAYİK): Halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları ile faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendirdiği için Kurum tarafından bu kapsamda değerlendirilen kuruluşları ifade eder.” Kurum tarafından şu zamana kadar henüz bir belirleme yapılmamıştır. Belirleme yapılması halinde, KAYİK olarak belirlenen kuruluşlar Kurumun internet sitesinde yayınlanacaktır.

<sup>76</sup> 23.10.2014 tarihli ve 75935942-050.01.04 – [01/33] sayılı kurul Kararında kapsam dışı kalan şirketlerin 01.01.2014 tarihinden önce başlayan hesap dönemlerine ait olup hazırlanmamış veya genel kurula

Kurul, 21.08.2014 tarihli toplantısında Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulayacak olan şirketlere ilişkin beklenmedik bir düzenleme yapmış ve 01.01.2014 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerine ait münferit ve konsolide finansal tablolarını Türkiye Muhasebe Standartlarına göre hazırlayacak olan şirketleri yeniden belirleyerek bir liste yayınlamıştır<sup>77</sup>. Buna göre Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi işletmelerden; sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim şirketler, yatırım kuruluşları, kolektif yatırım kuruluşları, portföy yönetim şirketleri, ipotek finansmanı kuruluşları, konut finansmanı ve varlık finansmanı fonları, varlık kiralama şirketleri, merkezî takas kuruluşları, merkezî saklama kuruluşları, veri depolama kuruluşları, sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmese de SerPK kapsamında halka açık sayılan şirketlerden aktif toplamı 15 milyon lira ve üstü olan, yıllık net satış hasılatı 20 milyon lira ve üstü olan ve çalışan sayısı 50 ve üstü olan (bu üç ölçütten en az ikisini sağlayan) şirketler 2014 yılı itibariyle münferit ve konsolide finansal tablolarını hazırlarken Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulayacaklardır. Bankacılık Kanunu uyarınca BDDK' nın düzenleme ve denetimine tabi işletmelerden; bankalar, finansal kiralama şirketleri, faktöring şirketleri, finansman şirketleri, varlık yönetim şirketleri, derecelendirme kuruluşları, finansal holding şirketleri, finansal holding şirketleri üzerinde 5411 sayılı Kanunda tanımlandığı şekliyle nitelikli paya sahip olan şirketler, ödeme kuruluşları ve elektronik para kuruluşları da 2014 yılı itibariyle kapsama alınmıştır. Son olarak Kurul, Sigortacılık Kanunu ile Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri ile Borsa İstanbul Piyasalarında faaliyet göstermesine izin verilen; yetkili müesseselerin, kıymetli madenler aracı kurumların, kıymetli maden üretimi veya ticareti ile iştigal eden anonim şirketlerin Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulamasına karar vermiştir<sup>78</sup>.

---

sunulmamış münferit veya konsolide finansal tablolarını da Türkiye Muhasebe Standartlarına göre hazırlayabileceği kararı alınmıştır (RG 01.11.2014 s. 29162).

<sup>77</sup> RG 26.08.2014 s. 29100, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunun 21.08.2014 tarihli ve 75935942-050.01.04 – [01/26] sayılı Kararı.

<sup>78</sup> KGK, 75935942-050.01.04 – [01/41] nolu Kurul Kararında 26.08.2014 tarihli ve 29100 sayılı Resmî Gazete' de yayımlanan "Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulama Kapsamının Belirlenmesine İlişkin Kurul Kararı" doğrultusunda bağımsız denetim kapsamında olup ta TMS' yi uygulama zorunluluğu

Bu düzenleme ile 6102 sayılı Kanunun 397 nci maddesinin dördüncü fıkrası çerçevesinde Bakanlar Kurulu Kararıyla bağımsız denetime tabi olan şirketler kapsam dışı bırakılmıştır<sup>79</sup>. Yani bağımsız denetime tabi şirketlerin 01.01.2014 tarihi itibarıyla münferit ve konsolide finansal tablolarını Türkiye Muhasebe Standartlarına göre hazırlama zorunluluğu ortadan kalkmış bunlar için Vergi Usul Kanununa veya Türkiye Muhasebe Standartlarına göre finansal tablolarını hazırlama seçicilik hakkı tanınmıştır. Dolayısıyla TMS/IFRS' nin uygulanma zorunluluğu şimdilik rafa kalkmıştır. TTK m. 397/4 kapsamında bağımsız denetime tabi olan şirketlerin bir kısmının yurtdışı yatırım bağlantılarının olduğu düşünüldüğünde bunların kanuni zorunluluk olmasa dahi uluslararası ticaretin oluşturduğu teamül gereği finansal tablolarını UMS/IFRS' ye uyumlu olarak hazırlamak zorunda oldukları bir gerçektir. Uygulamada UMS/IFRS' ye uyum sağlansa dahi bunun bağımsız denetime tabi şirketler açısından kanuni zorunluluk olmaktan çıkartılması ciddi bir eksiklik oluşturmaktadır.

TTK' nın ilk düzenlemesiyle halka açık olan veya olmayan tüm işletmeler açısından muhasebe ve finansal raporlama alanlarında Türkiye Muhasebe Standartlarına ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına uyma zorunluluğu benimsenmiştir. TMS/IFRS' nin UMS/IFRS' ye tam uyumlu olması ilkesini de benimseyen Kanun bu haliyle çağı yakaladığı ve muhasebe ve raporlama uygulamalarını gelişmiş ülkelere entegre edebildiği gerekçeleriyle müspet tepkiler almış ve getirilen bu kurallar devrim olarak nitelendirilmiştir. Yapılan bu düzenleme ile TTK' nın finansal raporlama alanında getirdiği devrim niteliğindeki yeniliklerin içi boşaltılmış ve finansal raporlama uygulamaları tam bir fiyaskoya dönüşmüştür. Zira TTK' nın gerekçesinde finansal tablolarının Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (IFRS) göre düzenlenmesinin kaçınılmaz bir zorunluluk olduğu üzerinde durulmuş ve TTK bu ilke

---

olmayan şirketlerin 01.01.2014 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerine ilişkin finansal tablolarının hazırlanmasında ve sunulmasında yürürlükteki mevzuata ilave olarak uygulayacakları ilave hususlar yayımlamıştır (RG 30.12.2014 s. 29221).

<sup>79</sup> KGK, 75935942-050.01.04 – [01/26] nolu Kararına paralel olarak yayımladığı 18.09.2014 tarihli ve 75935942-050.01.04-[01/30] sayılı Kurul Kararında 12.03.2013 tarihli ve 28585 sayılı Resmî Gazete' de yayımlanan Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esasların 11 inci maddesindeki “Denetime tabi olan şirketler, finansal tablolarını 6102 sayılı Kanun ve TMS' ye göre hazırlar” cümlesini kaldırmıştır.

üzerine inşa edilmiştir. Ancak KGK' nın yaptığı son düzenleme ile TTK temelinden sarsılmıştır (TTK m. 88, m. 71, m. 1522, m. 1523, m. 1534).

### **2.2.1.6.Ticari Defter Tutma Zorunluluğunun Düzenlenmesi**

6762 sayılı Kanunun 66 ncı maddesine benzer bir düzenleme yapan 6102 sayılı Kanun, tam bir yenilik olmasa da Alman Ticaret Kanununu örnek alarak ticarî defter tutma yükümlülüğünü tüm tacirleri kapsayacak şekilde düzenlemiştir. Şirketin iktisadi ve mali durumu hakkında üçüncü kişi uzmanların kolaylıkla ve makul bir fikir edinebilmelerine imkân tanıyacak şekilde tutulması zorunlu olan defterler işletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişmesi hakkında da fikir verebilir nitelikte olmalıdır. 6102 sayılı TTK' da defter tutma yükümlüğü tüm tacirleri kapsayacak şekilde düzenlenmiş ve bu yükümlülük gerçek kişi tacirler ve tüzel kişiler açısından yöneticilere ve yönetim kuruluna verilmiştir. Kanun defter tutma yükümlülüğünü yönetim kurulunun devredilemez ve vazgeçilemez görev ve yetkileri arasında saymıştır. Tacirlerin düzenlemekle sorumlu oldukları defterleri düzenleyen Kanun maddesinin kenar başlığı her ne kadar “Defter Tutma Yükümlülüğü” olsa da madde gerekçesinde kastedilenin genel anlamda muhasebe sistemi olduğu özellikle vurgulanmıştır.

Gerçek ve tüzel kişi ayırımı yapmadan tüm tacirleri defter tutma yükümlülüğüne dâhil eden Kanun, tutulması zorunlu defterleri yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri olarak sıralamıştır. 6102 sayılı Kanun eski Kanunun aksine bunların yanı sıra muhasebeyle ilgili olmasa dahi pay defterini, yönetim kurulu karar defterini ve genel kurul toplantı ve müzakere defterini de ticari defterler arasında saymıştır<sup>80</sup> (Uluslan; Eren; Köylü, 2012, s. 14-15).

TTK' nın ilk halinde m. 64/1' de her tacire, ticari defterlerini Türkiye Muhasebe Standartlarına göre tutma zorunluluğu getirilmiş, bu zorunluluk m. 88/1' de de tekrar edilmiştir. TTK m. 88/1 defter tutma yükümlülüğü olan gerçek ve tüzel kişilere ticarî defterlerini tutarken Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uyma ve bunları

<sup>80</sup> Madde gerekçesinde pay, karar ve müzakere defterlerinin ticarî defter sayılmasının teoriye uymadığı kabul edilmiş, ancak getirilen bu kuralla ispatta yardımcı olmak gibi işlevlere sahip söz konusu defterlere, ticarî defterlere uygulanan güven ve disiplin kurallarının uygulanabilmesinin amaçlandığı vurgulanarak yapılan bu yeniliğe açıklık getirilmiştir.

uygulama zorunluluğu getirilmiştir. Ancak Türkiye Muhasebe Standartlarının ve Vergi Usul Kanununun değerlemeye ilişkin farklı hükümler içermesi vergi matrahının hesaplanmasında tartışmalara neden olmuştur<sup>81</sup>. Bu tartışmalar neticesinde birbiriyle çatışan Kanun maddelerinin uyumlaştırılması adına TTK m. 64/1 ve m. 88/1’ de 6335 sayılı Kanun düzenlemesiyle değişiklik yapılarak ticari defterlerin Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun tutulması kuralı Kanun metninden kaldırılmıştır (Deloitte, 2012: 5). Kanunun 64 üncü maddesinin gerekçesinde “Muhasebe, Vergi Usul Kanununa ve vergi mevzuatına göre tutulamaz. Muhasebe vergi için tutulmaz” ifadelerine yer verilmiş olsa da bugün için ticari defterlerin 4 Ocak 1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun defter tutma ve kayıt zamanıyla ilgili hükümlerine göre tutulması kuralı 6335 sayılı Kanun değişikliğiyle devam ettirilmiştir (Ünal, 2012: 42).

Eski Kanun açılış onayı yapılacak defterler arasında yalnızca yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri ve karar defterini sayarken yeni Kanun bunlara ek olarak pay defterini, yönetim kurulu karar defterini ve genel kurul toplantı ve müzakere defterini de noter tarafından açılış onayı yapılacak defterler arasında saymıştır. 6102 sayılı TTK ilk düzenlemesiyle kapanış onayını tüm defterler için öngörmüş ancak 6335 sayılı Kanun değişikliğiyle kapanış onayı zorunluluğu sadece yevmiye defteri ve yönetim kurulu karar defteri ile sınırlandırılmıştır (Kaya ve Horasan, 2012: 290) (Deloitte, 2012: 5). Yevmiye defterlerinin kapanış onaylarının yapılma tarihinde eski Kanuna göre esnek davranan kanun koyucu kapanış onaylarının takip eden faaliyet döneminin birinci ayında değil, altıncı ayın sonuna kadar yapılabilmesine izin vermiştir<sup>82</sup>.

Teknolojik gelişmelere uygun olarak verilerin saklanma ortamına alternatifler getiren Kanun, defter ve belgelerin saklanmasında fiziki dosyalamanın yapılabileceği gibi elektronik ortamda veri taşıyıcıları aracılığıyla da bilgi depolanmasına imkân tanımıştır<sup>83</sup> (Deloitte, 2012: 5). Bu düzenleme ile işletmeler bilgisayar ortamında tutulan

<sup>81</sup> Türkiye Muhasebe Standartlarının ve Vergi Usul Kanununun ilkesel farklılıkları için bkz. Şeref **Demir**, “Türk Ticaret Kanunundaki Değişikliklerin Muhasebe ve Vergilendirme Yönüyle Değerlendirilmesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 104, Mart-Nisan 2011, s. 46-49.

<sup>82</sup> Bu hüküm Kanun metnine 11.04.2013 tarihli ve 28615 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan 6455 sayılı Gümrük Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile eklenmiştir.

<sup>83</sup> Defter ve belgeleri elektronik ortamda tutma imkânı 6762 sayılı Kanunda yer almamış ancak 6102 sayılı Kanunun TBMM Genel Kurulunda kabulünden sonraki tarihte 6215 sayılı Kanunla yapılan

defterlerin kâğıda aktarılmasının yarattığı külfetten ve noter masraflarından kurtarılmıştır zira ticari defterlerin elektronik ortamda tutulması halinde noter onayı aranmayacaktır<sup>84</sup> (Haftacı ve Badem, 2011, s. 4) (Kaya ve Horasan, 2012: 276) (Ünal, 2012: 44).

Gerçek ve tüzel kişi tacirler tarafından fiziki veya elektronik ortamda tutulacak ticari defterlerin nasıl tutulacağı, defterlerin kayıt zamanı, onay yenileme ile açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esasları Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ<sup>85</sup> ve Elektronik Defter Genel Tebliğ<sup>86</sup> ile düzenlenmiştir. Ancak düzenlemenin bakanlık eli ile yapılması normlar hiyerarşisine uygun olmadığı gerekçesiyle eleştirilmiştir (Taşdelen, 2012, s. 270) (TTK m. 64, m. 65, m. 88).

#### **2.2.1.7.Envanter Tutma Yöntemi ve Kuralları İle Varlık Değerlemesi İlkelerinin Türkiye Muhasebe Standartları İle Bağlantılı Olarak Düzenlenmesi**

Eski Kanunun aksine envanterin tanımını yapmayan 6102 sayılı Kanun her tacire açılışta ve her faaliyet dönemi sonunda taşınmazlarını, alacaklarını, borçlarını, nakit parasının tutarını ve diğer varlıklarını eksiksiz ve doğru bir şekilde gösteren ve varlıkları ile borçlarının değerlerini teker teker belirten bir envanter çıkartma görevi vermiştir.

---

değişikle bu imkân 6762 sayılı Kanunda da kendisine yer bulmuştur. Hikmet **Ulusan**, Elçin Eren, Çağrı Köylü, “6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)’ nun Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 55, Temmuz 2012, s. 15.

<sup>84</sup> TTK ve VUK işbirliği ile yakın gelecekte e-fatura ve daha da önemlisi e- defter uygulamaları yaygınlık kazanacaktır. Bugün için dünyada en yaygın olarak kullanılan elektronik raporlama tekniği XBRL (eXtensible Business Reporting Language / Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili)’ dir. Kamu Gözetimi Kurumu 25.11.2013 tarihinde yaptığı duyuruda 20 Kasım 2013 tarihi itibarıyla XBRL Türkiye temsilciliğinin KGK bünyesinde kurulduğunu bildirmiştir. XBRL’ in işleyiş sistemi ve işletmeler açısından yarattığı faydalar hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Deniz Umut **Erhan**; “Yeni Türk Ticaret Kanunu Ortamında Elektronik Raporlama Tekniklerinin Finansal Raporlama ve Denetime Katkısı”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 2012, s. 157-175.

<sup>85</sup> RG 19.12.2012 s. 28502.

<sup>86</sup> RG 13.12.2011 s. 28141.

Bilançonun gerçeği yansıtabilmesi için envanterin doğru tutulmasına, envanterin sürekli doğru tutulabilmesi için ise açılış envanterinin doğru, gerçeği yansıtır, tam, açıklamalı, anlaşılır, ayrıntılı ve eksiksiz tutulmasına ihtiyaç vardır. Kanun işlemlerin en başından doğru yürüyebilmesi için açılış envanterinin önemine dikkat çekmiş ve ayrı bir fıkrada ayrıntılı olarak düzenlemiştir. Kanun, envanterin tutuluş şeklini ayrıntısıyla düzenlerken denetçi açısından bu belgelerin denetiminin kolaylaşmasını amaçlamış, denetimin bu sayede daha sağlıklı ve daha hızlı yapılabileceğine inanmıştır.

6102 sayılı Kanun, 6762 sayılı Kanunda yer alan ve hesap döneminin altı aydan daha az olamayacağına dair alt limite yer vermemiş ancak 12 ayı geçemeyeceğini belirterek hesap yılına bir üst limit koymuştur.

Envanterin tutulması konusunda işletmeye, denetimi konusunda ise denetçiye pek çok kolaylık sağlayan Kanun, eski Kanunda yer almayan düzenlemeler yapmış ve aynı türdeki stok malvarlığı kalemlerinin, diğer aynı nitelikteki veya yaklaşık aynı değerdeki taşınabilir malvarlığı unsurları ve borçları ile ayrı ayrı gruplar hâlinde toplanabilmesi ve ortalama ağırlıklı değer ile envantere konulabilmesi imkânını getirmiştir. Kanun envanteri kolaylaştırıcı yöntemleri ayrı bir maddede düzenlemiş, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olma koşuluyla malvarlığı mevcudunun alternatif yöntemler kullanılarak elde edilebilmesine imkân tanımıştır. Bu hükümlerle denetçiye de denetim esnasında başvuracağı kriterin Türkiye Muhasebe Standartları olduğunu hatırlatan Kanun, finansal tablolarda yer alan varlıklar, borçlar ve diğer kalemlerin de Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen ilkeler dikkate alınarak değerlendirileceğini hükme bağlamıştır (Ulusan; Eren; Köylü, 2012, s. 16). 6102 sayılı Kanunun değerlemeye ilişkin düzenlemesiyle varlık ve borçların değerlendirilme ölçüsünde eski Kanunda yer alan muğlaklık tamamen giderilmiş ve değerlemeye yönelik ilke ve kurallar için yalnızca Türkiye Muhasebe Standartları adres gösterilmiştir (TTK m. 66, m. 67, m. 78, m. 79, m. 80, m. 81).

#### **2.2.1.8. Açılış Bilançosu, Yıllık Bilanço ve Gelir Tablosu Düzenleme Zorunluluğu Getirilmesi**

Ticaret kanunu bağımsız denetim alanında olduğu gibi finansal tabloların hazırlanması ve raporlanması alanında da köklü değişimler yapmıştır. Yıllık finansal tabloların bilanço ve gelir tablosundan oluştuğunu belirten Kanun, ticareti ticari faaliyetinin başında



ve her faaliyet döneminin sonunda, varlık ve borçlarının tutarlarının ilişkisini gösteren açılış bilançosunu, yıllık bilanço ve gelir tablosunu düzenleme zorunluluğu getirmiştir (Haftacı ve Badem, 2011, s. 6). Türkiye Muhasebe Standartlarına uyularak açık ve anlaşılır şekilde düzenlenecek olan yılsonu finansal tabloların eski Kanuna paralel olarak Türkçe ve Türk Lirası ile düzenlenmesi kuralı devam ettirilmiştir. Kanun yönetim kuruluna geçmiş hesap dönemine ait finansal tablolarını, eklerini ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu hazırlayıp genel kurula sunması için bilanço tarihinden itibaren en geç üç aylık süre tanımıştır (TTK m. 68, m. 69, m. 70, m. 514).

### **2.2.1.9.Riskin Erken Saptanması Komitesi Oluşturma Zorunluluğu Getirilmesi**

Atamalar komitesi ile ücretler-finansal haklar-menfaatler komitesine<sup>87</sup> yer vermeyen 6102 sayılı Kanun, kurumsal yönetim ilkeleri uyarınca yönetim kuruluna kendi içinde bir ya da daha fazla üyeden oluşacak riskin erken teşhisi komitesinin oluşturulması yetkisi ve görevini vermiştir. Riskin erken teşhisi komitesi, yönetim kurulu üyeleri dışında, tamamen üçüncü kişilerden de oluşabilir. Şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşürecek sebeplerin erken teşhisi, bunun için gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla oluşturulacak komitenin daha gerçekçi sonuçlar vermesi için uzman kimselerden oluşturulması öngörülmüştür. Kanun komitenin oluşturulmasını pay senetleri borsada işlem gören şirketlere zorunlu tutarken diğer şirketler açısından denetçinin görüşünü esas alarak, denetçinin gerekli görüp bunu yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmesi halinde oluşturulacağını hüküm altına almıştır. Bu düzenleme ile amaçlanan şirket yönetimini, yönetim kurulunu ve genel kurulu devamlı teyakkuz altında tutarak şirketin olası dalgalanmaları, ekonomik krizleri, döviz spekülasyonlarını, kredilerin geri ödenmesinde ve alacakların tahsilinde ortaya çıkacak muhtemel riskleri ve kendi içinde oluşacak muhtemel hataları, sarsıcı etkisini

<sup>87</sup> Bütün anonim şirketler için değil yalnızca pay senetleri borsada işlem gören anonim şirketler için önerilen ve uygulamasının da bu yönde olduğu bu komiteler gerektiğinde Sermaye Piyasası Kurulu tarafından oluşturulacaktır. SPK buna uygun olarak Kurumsal Yönetim İlkelerini düzenleme amacı ile yayımladığı Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğde (Seri: IV, No: 56) yönetim kuruluna görev ve sorumluluklarının sağlıklı bir biçimde yerine getirilmesi için Denetimden Sorumlu Komite, Kurumsal Yönetim Komitesi, Aday Gösterme Komitesi, Riskin Erken Saptanması Komitesi ve Ücret Komitesi oluşturma görevi vermiştir. Tüm ticaret şirketlerini kapsayan Türk Ticaret Kanununda bu komitelere yer verilmesi anlamsız olacağı için TTK bu komitelere ilişkin düzenleme yapmamıştır.

göstermeden, tespit etmek ve bunlara karşı gerekli önlemleri almaktır. Riskin erken teşhisi komitesi özet olarak geçmişini inceleyecek, bugünü analiz edecek ve geçmişten edindiği bulgularla geleceğe ilişkin tahminlerde bulunarak geleceği kontrollü olarak yönlendirip yönetecektir.

Kurumsal yönetim ilkelerine önem veren kanun koyucu TTK düzenlemesini yaparken şirketlerin maliyetlerini düşürüp kâr marjını artırarak onlara rekabet gücü kazandırmayı amaç edinmiştir. Riskin erken tespiti komisyonunun oluşturulmasıyla olası risklerin yıkıcı etkisinden önce gerekli önlemler alınarak şirketin minimum maliyetle bu riskleri bertaraf etmesi sağlanacaktır. Bu durum şirketin sürekliliğine ve güvenilirliğine katkıda bulunacağı gibi yatırımcı ve kreditoörlere de şirketin geleceği hakkında önemli veriler sunacaktır. Kanun bu yükümlülükle şirketlere hastalıktan evvel tedaviyi zorunlu tutmaktadır. İç kontrol mekanizması sağlayacak komite, yönetim kuruluna her iki ayda bir vereceği raporda tespit ettiği risklere karşı çareleri de gösterecek, bu sayede riskin tespit edilmesiyle yeterli kalınmayacak aynı zamanda ivedilikle gerekli tedbirlerde alınabilecektir. Denetçiye de gönderilecek bu rapor denetim komitesinin işini kolaylaştıracak, bağımsızlık olgusu sebebiyle şirkete dışarıdan bir göz olarak bakan denetçiye şirket içinden bir görüş sunacaktır<sup>88</sup>.

Kanun, denetçinin organ niteliğine son vererek şirketle olan bağına tamamen koparırken risk denetimi yapacak bu komitenin iç denetim niteliği dolayısıyla şirket bünyesinde oluşturulabilmesine müsaade etmiştir. Riskin erken teşhisi komitesi için getirilen bu esneklik bağımsız denetimin geçmişe yönelik bir inceleme olması ancak risk teşhisinin geleceğe ve geleceğin yorumuna yönelik bir inceleme olmasından kaynaklanmaktadır (TTK m. 378).

### **2.2.2. Bağımsız Denetimle Bağlantılı Diğer Önemli Yenilikler**

6102 sayılı Kanunla yukarıda sayılanlar dışında ticari hayata getirilen bazı yenilikler doğrudan olmasa da dolaylı olarak bağımsız denetim alanına etki etmektedir.

---

<sup>88</sup> Denetçi, raporunda bu komitenin oluşumu ve işleyişi hakkında da görüş bildirecektir. KGK, denetçi raporunun esaslarını belirleme amacı ile 18.03.2014 tarihli ve 28945 sayılı Resmi Gazete’ de Riskin Erken Saptanması Sistemi ve Komitesi Hakkında Denetçi Raporuna İlişkin Esaslara Yönelik İlke Kararı yayımlamıştır.

### **2.2.2.1. Denetime Tabi Tüm Şirketlere İnternet Sitesi Oluşturma ve Gerekli Bilgileri Burada Yayınlama Zorunluluğu Getirilmesi**

6102 sayılı TTK eski Kanunda yeri olmayan bir düzenlemeye giderek şeffaflığı ve hesap verilebilirliği sağlayabilmek için TTK m. 397/4 kapsamında bağımsız denetime tabi olan tüm sermaye şirketlerine, kuruluşlarının ticaret siciline tescili tarihini izleyen üç ay içinde internet sitesi oluşturma zorunluluğu getirmiştir. Kayıt dışı ekonomiyi en aza indirerek ekonomiyi kayıt altına almaya çalışan Kanun, internet sitelerinin oluşturulmasını yeterli görmemiş, bu sitelerin aktif kullanılmasını da zorunlu hale getirerek şirketlere kanunen yapılması gereken ilanları bu siteler aracılığıyla yayımlayarak kamuoyuna duyurma yükümlülüğü getirmiştir.

Kanun, internet sitesinde yayımlanacak bazı içeriklerin en geç yayım tarihini özel olarak muhtelif maddelerde belirlemiştir. Kanunda yayımı için belli bir süre öngörülmeyen içerikler ise içeriğin dayandığı işlemin veya olgunun gerçekleştiği tarihten; tescil veya ilana bağlandığı durumlarda ise tescil veya ilanın yapıldığı tarihten itibaren en geç beş gün içinde yayımlanacaktır.

İnternet sitesinde yayımlanacak içeriğe dâhil unsurların ne olduğu TTK' nın ilk düzenlemesinde kalem kalem sayılmıştır. Buna göre finansal tablolar, kanunen açıklanması gerekli ara tablolar, özel amaçlarla çıkarılan bilançolar ve diğer finansal tablolar, yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu, değerlendirme ve denetim raporları, yönetim kurulu kararları, yönetim kurulu başkan ve üyelerine ödenen ücretler gibi birçok bilgi sitede yayımlanacaktır. Ancak iş çevreleri, özellikle ticari sırların korumasız bırakılacağı gerekçesiyle finansal tabloların ve denetim raporlarının internette yayınlanması zorunluluğunu eleştirmiştir (Mert; Azaltun; Taştan, 2012: 4). Bu eleştiriler yapılırken bugüne kadar halka açık şirketler için finansal tablolarını internet sitesinde yayımlama zorunluluğunun zaten mevcut olduğu ve bu sebeple bugüne kadar hiçbir şirketin batmadığı gerçeği göz ardı edilmiştir (TÜRMOB TTK Raporu, s. 13). Ancak buna rağmen söz konusu düzenlemeye yönelik eleştiriler neticesinde 6335 sayılı Kanunla değişiklik yapılmış<sup>89</sup> ve internet sitesine konulacak içerik sınırlandırılmıştır. Buna göre internet sitesinde yalnızca TTK m. 1524/1' e göre şirketçe kanunen yapılması gereken

<sup>89</sup> Kanun değişikliğiyle TTK m. 1524' ün içeriği değiştirilmiş ve finansal tabloların internet sitesinde yayımıyla bağlantılı 524, 525 ve 526 ncı maddeleri yürürlükten kaldırılmıştır.

ilanlar<sup>90</sup>, tacirin sicil numarası, ticaret unvanı, işletme merkezi ve anonim şirketlerde yönetim kurulu başkan ve üyelerinin, limited şirketlerde müdürlerin ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde yöneticilerin adları ve soyadları ile taahhüt edilen ve ödenen sermaye miktarı yayımlanacaktır (Ünal, 2012: 107). Bu maddelerde belirtilen iş, işlem, olgu, tescil veya ilanın Kanunda belirtilen süre içinde ve yine Kanunda belirtilen süre boyunca internet sitesinde yayımlanmaması halinde ilgili kararlar iptal edilecek ve Kanuna aykırılığın tüm sonuçları doğacaktır. Değişiklikle şirketlerin her türlü finansal tablo ve raporlarının internet sitesinde yayımlanması zorunluluğu kaldırılmıştır (Deloitte, 2012: 7).

İnternet sitesine ilişkin düzenleme yapan TTK m. 1524' te hangi bilgilerin sitede yer alacağına açıkça yer verilmemiştir. Bu bilgilerin neler olduğu Gümrük ve Ticaret Bakanlığının denetime tabi sermaye şirketlerince internet sitesi açılmasına ve bu sitelerin belirli bir bölümünün şirketçe kanunen yapılması gereken ilanların yayımlanması için özgülmesine ve bilgi toplumu hizmetlerine ayrılmasına ilişkin usul ve esasları düzenleme amacı ile yayımladığı Sermaye Şirketlerinin Açacakları İnternet Sitelerine Dair Yönetmeliğin<sup>91</sup> altıncı maddesinde sayılmıştır<sup>92</sup>.

Kanunun muhtelif maddelerinde veya idari düzenlemelerde daha uzun bir süre öngörülmedikçe, şirketin internet sitesine konulan bir içerik, üzerinde bulunan tarihten itibaren en az altı ay süreyle internet sitesinde kalacaktır, aksi hâlde bunlar da konulmamış sayılacak ve kanuna aykırılığın tüm sonuçları bunlar için de doğacaktır (TTK m.1524).

#### **2.2.2.2.Genel Kurul ve Müdürler Kuruluna Çevrimiçi Katılım İmkânı Getirilmesi**

Teknolojinin aktif kullanılmasına önem veren ve bunu özendiren Kanun, elektronik ticaretin daha yoğun kullanılması için gerekli düzenlemeleri yaparak şirketleri ciddi maliyet kalemlerinden kurtarmış, modern yapılanmanın önünü açmıştır. Ticari hayatın

<sup>90</sup> Buna göre internet sitesinde yayımlanacak içerikler TTK m. 39, m. 149, m. 157, m. 171, m. 174, m. 198, m. 353, m. 399, m. 414, m. 420, m. 422, m. 428, m. 448, m. 450, m. 455, m. 460, m. 461, m. 473, m. 474, m. 483, m. 486, m. 451 ve m. 966' da belirtilmiştir.

<sup>91</sup> RG 31.05.2013 s. 28663.

<sup>92</sup> Yönetmelik, Sermaye Şirketlerinin Açacakları İnternet Sitelerine Dair Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik ile değiştirilmiştir (RG 21.09.2013 s. 28772).

elektronik ortama entegre edilmesiyle genel kurul ve müdürler kurulunun toplanması için öngörülen kurullarda da değişikliğe gidilmiştir. Eski Kanunda yer alan ve hissedarların fiilen kurullarda yer almasını gerektiren kural terk edilmiş, fiilen kurula katılma imkânına sahip olamayan paydaşlara internet erişimi aracılığıyla çevrimiçi katılım imkânı tanınmıştır. Kanun genel kurullara elektronik ortamda katılarak öneride bulunma, görüş açıklama ve oy verme işlemlerinin, fizikî katılmanın ve oy vermenin bütün hukuki sonuçlarını doğuracağını belirterek çevrimiçi katılımcılara güvence de vermiştir. Çevrimiçi genel kurul toplantılarına katılabilme imkânının tanınması ile hem paydaşların doğrudan muhatap alınarak zamanında bilgilendirilmesini sağlamış hem de paydaşlar gereksiz vekâlet masraflarından ve işlemlerinden kurtarılmıştır. Yeni Kanunla getirilen bu esneklik özellikle uluslararası alanda faaliyet gösteren yabancı ortaklı şirketler açısından kolaylık sağlamıştır.

Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, elektronik genel kurul sisteminin kuruluşunu, işleyişini, teknik hususlar ile güvenlik kriterlerine ilişkin usul ve esaslarını düzenleme amacı ile Anonim Şirketlerin Genel Kurullarında Uygulanacak Elektronik Genel Kurul Sistemi Hakkında Tebliği<sup>93</sup> yayınlamıştır. Elektronik genel kurul sisteminin nasıl olacağını belirleyen Bakanlık, anonim şirket genel kurul toplantılarına elektronik ortamda katılma, öneride bulunma, görüş açıklama ve oy kullanma işlemlerine ilişkin usul ve esasları belirleme amacıyla Anonim Şirketlerde Elektronik Ortamda Yapılacak Genel Kurullara İlişkin Yönetmeliği<sup>94</sup> yayınlamıştır. Benzer şekilde elektronik ortamda yapılacak yönetim kurulu, müdürler kurulu, ortaklar kurulu ve genel kurul toplantılarına ilişkin usul ve esasları belirleme amacı ile Ticaret Şirketlerinde Anonim Şirket Genel Kurulları Dışında Elektronik Ortamda Yapılacak Kurullar Hakkında Tebliği<sup>95</sup> yayınlamıştır.

Pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde sayıca fazla olan ortakların aynı fiziki ortamda toplanmasının zorluğunun farkında olan kanun koyucu bu alanda bir iyileştirmeye giderek pay senetleri borsaya kote olmuş şirketler açısından genel kurula elektronik ortamda katılma ve oy kullanma zorunluluğu getirmiştir<sup>96</sup>. Halka kapalı

<sup>93</sup> RG 29.08.2012 s. 28396.

<sup>94</sup> RG 28.08.2012 s. 28395.

<sup>95</sup> RG 29.08.2012 s. 28396.

<sup>96</sup> Uygulama 01.10.2012 tarihinden itibaren zorunlu olmuştur.

anonim şirketlerde ve pay senetleri borsaya kote olmamış halka açık anonim şirketlerde ise bu uygulama zorunluluk kapsamına alınmamış, bu şirketlere uygulama serbestisi imkânı tanınmıştır.

Yapılan bu düzenlemelerle genel kurul toplantı çağrıları, toplantıları, ihbarlar, itirazlar, oy kullanma işlemleri vb. elektronik ortamda yapılabilecektir (TTK m. 1527).

### **2.2.2.3. Tek Kişi Ortaklı Sermaye Şirketi Kurma İmkânı Getirilmesi**

6102 sayılı Kanun eski Kanundaki angaryalara da son vererek anonim ve limited şirketlerin kurulmasında gereksiz formaliteleri ortadan kaldırmıştır. Eski Kanunda anonim şirketler için en az beş, limited şirketler için en az iki olarak düzenlenen ortak sayısı 6102 sayılı Kanunda bire indirilmiş, bu sayede saman ortakların varlığına son verilmiştir. Bu düzenleme ile anonim şirketlerin tek kişi ile kurulabilmesine imkân tanındığı gibi mevcut çok ortaklı şirketlerin de tek ortaklı hale gelebilmesine imkân tanınmıştır (Ünal, 2012: 62). AB müktesebatına uygun olarak yapılan bu düzenleme ile şirketin yapısından, mali durumundan, gidişatından vs. haberdar olmayan yalnızca ismen var olan atıl şirket ortaklarına ihtiyaç kalmamıştır. Tek kişilik şirket kurulmasına imkân verilmesi ticareti kolaylaştıracağı gibi uluslararası sermayenin ülkeye giriş yapmasını da kolaylaştıracaktır. Tekinalp' e göre tek kişi ortaklı şirket kurulması imkânı getirilmesiyle yerli ortak istemeyen yabancı sermaye sahiplerinin Türkiye' ye yatırım yapması ve ülkeye sıcak para girişi sağlanması teşvik edilmiş olacaktır<sup>97</sup>.

Kanun tek ortakla kurulacak anonim şirketlerde bu ortağın gerçek kişi olabileceği gibi tüzel kişi olabilmesine de imkân tanımış ve hatta başka bir sermaye şirketinin dahi ortak niteliğiyle anonim şirket kurmasına izin vermiştir (TTK m. 338, m. 337, m. 573).

Gümrük ve Ticaret Bakanı Nurettin Canikli' nin 16 Kasım 2014' te yaptığı değerlendirmeye göre Yeni Türk Ticaret Kanununun yürürlüğe girdiği tarihten bu yana 8.185 anonim şirket ve 46.281 limited şirket tek ortakla kurulmuştur. Bu sayı Kanunun yürürlük tarihi olan 01.07.2012 tarihinden bu yana kurulan toplam şirketlerin yüzde 52' sini oluşturmaktadır<sup>98</sup>.

<sup>97</sup> <http://video.haberturk.com/ekonomi/video/ttk-ile-hayatimizda-neler-degisecek/46876>

<sup>98</sup> <http://www.musavirhaber.com/canikli-bagimsiz-denetime-tabi-sirket-sayisi-su-an-itibariyle-4-500/>

#### 2.2.2.4.Şirket Dışından Yönetim Kurulu Üyesi Atama İmkânı Getirilmesi

6102 sayılı Kanun, tek ortaklı anonim şirket kurulmasına müsaade eden kanun hükmüne paralel düzenleme yaparak AB hukukuna uyum sağlanabilmesi ve küçük anonim şirketlerde kolay yönetim uygulamasına olanak tanınması amacıyla eski Kanunda alt limiti üç olarak belirlenen yönetim kurulu üyeliğinin tek bir kimseden oluşabilmesine imkân tanımıştır. Tek üyeden oluşan yönetim kurulunda bu kişi bir gerçek kişi veya bir tüzel kişi ve hatta şirket ortağı olmayan bir gerçek veya tüzel kişi olabilecektir<sup>99</sup> (TÜRMOB TTK Raporu, s. 10).

Uzmanlaşmaya önem veren 6102 sayılı Kanun eski Kanunda yalnızca şirket ortaklarına tanınan şirket yönetiminde görev alabilme kuralını terk etmiş, şirkette pay sahibi olmayan ancak bilgi ve tecrübeye sahip kimselere de yönetimde görev alabilme imkânı tanıyarak dışarıdan uzman yönetim kurulu üyelikleri atanabilmesinin önünü açmıştır. Dışarıdan yönetim kurulu üyesi atanmasına sonucu pay sahipleriyle şirket yöneticilerinin farklı kimseler olması pay sahibi olmayan şirket yöneticilerinin pay sahiplerine göre daha doğru ve daha detaylı bilgi sahibi olmaları gibi bir dezavantajı da beraberinde getirmiştir. Ancak denetçiler ve/veya denetim şirketleri yöneticinin sahip olduğu bilgiyi genel geçerliliğe sahip ölçütlere uygun olarak inceleyerek bunu bir rapor halinde pay sahiplerine sunarak bu bilgi asimetrisini ortadan kaldıracaktır.

Kamu tüzel kişilerinin temsilcilerinin de anonim şirket yönetim kurulunda görevlendirilmesine imkân sağlayan Kanun, bir tüzel kişinin yönetim kuruluna üye seçilmesi halinde yönetim kuruluna katılıp oy kullanabilmesi için bu tüzel kişi ile birlikte tüzel kişinin belirlediği ve adına işlem yapacak bir gerçek kişinin de ticaret siciline tescil ve ilan edilmesi şartını aramıştır<sup>100</sup>. Bu hükümle eski Kanunda yer bulan ve bir tüzel kişinin yönetim kurulunda birden çok temsilciye sahip olarak birden çok oy hakkına sahip olmasına ilişkin tartışmalara son verilmiş, tüzel kişi üyelerin de yönetim kurulunda tek bir oy hakkına sahip oldukları açıkça belirtilmiştir (Altaş, 2011, s. 112).

<sup>99</sup> Kanun limited şirketlerde de tüzel kişilerin müdür olarak tayin edilmesine müsaade etmiştir ( TTK m. 623/2).

<sup>100</sup> Bu hüküm kanun metnine 11.04.2013 tarih ve 28615 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 6455 sayılı Kanun ile eklenmiştir.

6102 sayılı Kanun eski TTK' dan farklı olarak yönetim kurulu toplantılarının yapılmasında aksaklık oluşmaması için şirket sözleşmesinde veya esas sözleşmede düzenlenmiş olması şartıyla, üyelerin tamamının veya bazı üyelerin fiziken mevcut bulunmadıkları halde bir kısmının yönetim kurulu toplantılarına ve müdürler kurulu toplantılarına elektronik ortamda çevrimiçi olarak katılabilmelerine imkân tanımıştır.

Kanun, ilk düzenlemesinde işlem kolaylığını sağlamak, hukukî ve cezaî sorumluluğa ilişkin hükümlere uygulanabilirlik kazandırmak ve şirketin, pay sahiplerinin ve alacaklıların menfaatlerini korumak için şirket paydaşı olsun olmasın yönetim kurulu üyelerinden temsile yetkili en az bir üyenin Türk vatandaşı olması ve Türkiye' de ikamet etmesi, en az dörtte birinin yükseköğrenim görmüş olması şartını aramıştır. Kanunun yönetim kurulu üyeleri için yükseköğrenim görmüş olma şartını yeterli görmesi ve bölüm sınırlamasına gitmemesi eleştiri konusu olmuştur<sup>101</sup>. Ancak 6335 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle bu hükümde iyileştirmeye gitmek yerine ilgili hüküm Türk Ticaret Kanunu henüz yürürlüğe girmeden madde metninden tamamen kaldırılmıştır (Deloitte, 2012: 6). Yönetim kurulu üyeleri için aranan yükseköğrenim görme şartının Kanun metninden kaldırılması Kanun açısından bir prestij kaybı olmuştur (TTK m. 359, m. 623, m. 1527).

#### **2.2.2.5. Pay Sahiplerine Şirkete Borçlanma Yasağı Getirilmesi**

Şirket paydaşlarının sermaye taahhüdü dâhil özel iş ve işlemlerinde şirket kasasını kullanmalarını, kişisel harcamalarını bu kanaldan yapmalarını hatta yönetici ortakların şirketin kasasından para çekmelerini engellemek isteyen kanun koyucu iştirak taahhüdünden doğan borç saklı kalmak üzere, pay sahiplerine şirketten borçlanma yasağı getirmiştir. Getirilen bu yasakla pay sahiplerinin şirket kasasını kendi özel hesapları gibi kullanmalarını içeren yanlış ve sakıncalı uygulamalara son verilmesi amaçlanmış ve şirket kasalarının yönetici eliyle boşaltılması, şirketlerin bu yolla hortumlanması engellenmeye çalışılmıştır. Ortakların şirketten para çekmesi engellenerek, başlangıçta şirkete koyulan veya kâr eklenmesi yoluyla artırılan sermayenin erimesinin önüne geçilmesi amaçlanmıştır (TÜRMOB TTK Raporu, s. 5).

<sup>101</sup>Urdu Dilini, Hungaroloji ve Sinoloji bölümlerini bitirenlerin yönetim kurulu üyesi olarak seçilebilecekleri yönündeki eleştirilere dönemin Gümrük ve Ticaret Bakanı Hayati Yazıcı tarafından “Yüksek öğrenimli olmak şartıyla herkes yönetim kurulu üyesi olabilir.” şeklinde cevap verilmiştir.



Şirket sermayesinin korunması ilkesi çerçevesinde getirilen bu hüküm ortaklar cari hesabının önüne geçmeyi ve hesapları tutturmak için yapılan fiktif işlemleri engellemeyi amaçlamaktadır (Ünal, 2012: 82). Ancak hükümde belli bir sınırın konmaması yani bir TL borç alan ile bir milyon TL borç alan arasında ayırım yapılmaması eleştirilmiştir (Mert; Azaltun; Taştan, 2012: 2).

Eski TTK' da gerçek veya tüzel kişi ortakların şirkete borçlanmalarına engel bir düzenleme bulunmamasını dikkate alan kanun koyucu hükmün istisnasız bir şekilde ve katı bir tarzda uygulanmasının haksızlıklara yol açabileceği düşüncesiyle bir istisnaya yer vermiştir. Buna göre şirketle iş yapan pay sahipleri, şirketle iş yapan diğer kişilerle aynı şartlara tâbi tutulmuş ve bu paydaşların şirketin her müşterisi gibi vadeli, konsinye veya benzeri yöntemlerle şirketten mal alabilmelerine olanak sağlanmıştır.

Amerika ve Avrupa Birliği ticaret hukukunda hiçbir şekilde yer verilmeyen ve hırsızlık olarak nitelendirilen ancak bugüne kadar Türkiye' de uygulama alanı bulan ortaklar cari hesabının yeni Kanunla kaldırılması TOBB başta olmak üzere iş çevrelerince eleştirilmiş ve ortaklar cari hesabının yeniden kanuna dâhil edilmesi istenmiştir<sup>102</sup>.

İş çevrelerinden gelen talep üzerine 6335 sayılı Kanunla Tekinalp' in kanunun kalbi olarak nitelendirdiği hükümde yumuşatmaya gidilmiş ve şirket ortaklarının şirketten borçlanabilmeleri şarta bağlanmıştır. Buna göre, serbest yedek akçelerle birlikte kârı geçmiş yıl zararlarını karşılayacak düzeyde olan anonim şirketlerde, sermaye taahhüdünden doğan vadesi gelmiş borçlarını ifa eden pay sahiplerinin şirkete borçlanmasına müsaade edilmiştir. Yani paydaşların şirket kasasından borç adı altında para çekmesi tamamen yasaklanmasa da eski düzenlemedeki serbestliğe son verilmiştir. Herhangi bir paydaşın şirketten borç talep edebilmesi için evvela o şirketin serbest yedek akçelerle birlikte toplam kârı geçmiş yıl zararlarını karşılayacak düzeyde olmalıdır. Kanun koyucu bu objektif şartı getirerek ancak belli standartları sağlamış olan şirketlerin ortaklarının şirketten borçlanmalarına olanak tanımıştır. Kanun koyucu şirketin zararlarını karşılayabilecek kadar kâr elde ediyor olmasını da yeterli görmemiş ve şirketten borç almak isteyen paydaş için sübjektif şartlara da yer vermiştir. Buna göre Kanun bu ortakların vadesi geldiği halde ödenmemiş borcunun olması halinde şirketten

<sup>102</sup> Türk Ticaret Kanunu Değişiklik Teklif Paketine İlişkin TÜSİAD Görüşü için bkz. [http://www.tusiad.org/\\_rsc/shared/file/TUSIAD---TTK-Değişiklik-Teklif-Paketi-Gorus-HY.pdf](http://www.tusiad.org/_rsc/shared/file/TUSIAD---TTK-Değişiklik-Teklif-Paketi-Gorus-HY.pdf)

borçlanmalarına izin vermemiştir. Yani 6102 sayılı Kanun, yapılan düzenleme neticesinde pay sahiplerinin şirketten borç almalarını tamamen yasaklamamış ama borç üstüne borç almalarını kesin olarak yasaklamıştır (Deloitte, 2012: 6). TÜRMOB, 6335 sayılı Kanun ile yapılan değişikliği ortakların şirkete borçlanabilmelerini süre ve miktar sınırı olmaksızın neredeyse tamamen yasal hale getirildiği için eleştirmiştir (TÜRMOB TTK Raporu, s. 14).

Pay sahiplerinin şirkete borçlanmalarını şarta bağlayarak sınırlandıran ve denetim altına almaya çalışan Kanun, bunun yanı sıra pay sahibi olmayan yönetim kurulu üyeleri ile yönetim kurulu üyelerinin pay sahibi olmayan alt ve üst soyundan birinin, eşinin veya üçüncü derece dâhil kan ve kayın hısımlarının şirkete nakit borçlanmalarına da yasak getirmiştir. Kanun borç para temini haricinde bu kimselere şirketi yükümlülük altına sokacak başkaca menfaatlerin sağlanmasına da engel olmak üzere şirketin bu kişiler için kefalet, garanti ve teminat veremeyeceğini, sorumluluk yüklenemeyeceğini ve bunların borçlarını devralamayacağını hükme bağlanmıştır.

Kanun bu kimselerin şirkete nakit borçlanmasını yasaklamış ancak aynı hükümde borçlanılması halinde bu kimselerin sorumluluklarını da düzenlemiştir. Bu haliyle Kanun hem nakit borçlanmayı yasaklamış hem de yasağın delinebileceğini ihtimaller dâhilinde tutmuştur. Buna göre pay sahibi olmayan yönetim kurulu üyeleri ile yönetim kurulu üyelerinin pay sahibi olmayan yakınlarının şirkete borçlanmaları halinde şirket alacaklıları şirkete borçlanılan tutarla sınırlı kalmak kaydıyla bu kişileri, şirket borçları için doğrudan takip edebilecektir. Bu hükümle şirkete nakit borçlanan pay sahibi olmayan yönetim kurulu üyeleri ile yönetim kurulu üyelerinin pay sahibi olmayan yakınları şirketin borçları için müteselsil sorumlu tutulmuştur. Hüküm, bu sorumluluğu göze alan kişilere yasağa rağmen şirketten nakit borçlanmaları için kapı araladığı gerekçesiyle eleştiriye açıktır (TTK m. 358, m. 395/2).

### **2.3.6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNUNDA DÜZENLENEN SUÇLAR VE ÖNGÖRÜLEN YAPTIRIMLAR**

Ticari hayatın kurallarını önemli ölçüde değiştiren 6102 sayılı Kanun getirdiği kurallar ve yükümlülükler kadar bu kural ve yükümlülüklerle aykırılık halinde öngördüğü yaptırımlar, bu yaptırımların nitelikleri ve ağırlık dereceleri bakımından da

tartışılmıştır<sup>103</sup> (Yavuz, 2012, s. 149). Kanun koyucu TTK ile ticari hayata ilişkin getirilen kuralların uygulanmasında en ufak bir boşluk oluşturmamak ve TTK uygulayıcılarını sürekli teyakkuz altında tutabilmek adına oldukça ağır yaptırımlar öngörmüştür.

6102 sayılı TTK da eski TTK' ya benzer şekilde ekonomik suça ekonomik yaptırım ilkesinden kaymış ve ekonomik suça karşılık hapis cezası öngörmüştür (Ekinci, 2012).

6102 sayılı Kanunla getirilen kurallara uyum sağla(ya)mayan şirketlere uygulanacak adli para cezası ve hapis cezalarını içeren yaptırımların ağır şekilde belirlenmesi şüphesiz 6102 sayılı Kanunla getirilen yeni düzene uyum konusunda ticari aktörleri daha da hassaslaştırmayı amaçlamaktadır.

Kanun henüz yürürlüğe girmeden, düzenlenen yaptırımlar neticesinde yöneticilerin hapse gireceği yönünde endişeler doğmuş ve Kanun bu yönüyle eleştirilmiştir (Mert; Azaltun; Taştan, 2012: 11). Gümrük ve Ticaret Bakanlığı bu eleştirilere karşı şirket kuruluşu ve sermayesiyle ilgili belgelerin; yanlış, hileli, sahte, gerçeğe aykırı olması, gerçeğin saklanması dışındaki tüm cezaların erteleme ve 4.000 liralık ön ödeme kapsamında olduğunu ifade ederek Kanunda öngörülen hapis cezasının oldukça sınırlı tutulduğunu belirtmiş ve yaptırımları savunmuştur<sup>104</sup>. TTK' nın mimarı Tekinalp ise Kanunda yalnızca 26 suç düzenlendiğini, bunların sekizinin 6762 sayılı Kanunda da var olduğunu dolayısıyla yalnızca 18 yeni suç düzenlendiğini belirterek Kanunu savunmuştur. Gerçekten de eski Kanunda yer almayıp ta 6102 sayılı Kanunda düzenlenen bu 18 suçtan yalnızca altısı hapis cezası, kalan 12 tanesi ise para cezası öngörüyordu<sup>105</sup>.

<sup>103</sup> TTK' nın ilk halinde düzenlenen cezalara ilişkin eleştiriler için bkz. Bumin **Doğrusöz**, “Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun İhdas Ettiği Suçlar, Cezaları ve Olası Sorunlar”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 228, Aralık 2011.

<sup>104</sup> 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununa yönelik yapılan eleştiriler ve Gümrük ve Ticaret Bakanlığının bu eleştirilere cevabı için bkz. <http://www.ticaretkanunu.net/6102-sayili-ttkya-gelen-elestiriler-ve-bakanligin-cevaplari/>, 5A-B/ 11A-B/ 12A-B.

<sup>105</sup> 6762 sayılı Ticaret Kanununun 40, 53, 64, 305, 307, 308 ve 363 üncü maddelerinde de hapis cezaları öngörülmüyordu. Dolayısıyla hapis yaptırımı TTK için bir sürpriz olmamıştır. Zira daha öncede uygulaması bulunan hapis cezası 6102 sayılı Kanunla ticari literatüre girmiş bir yaptırım türü değildir.

Ancak bu cevapların tatmin edici bulunmaması ve eleştirilerin giderek şiddetlenmesi neticesinde Türk Ticaret Kanununda düzenlenen suç ve cezalar suç ve cezada orantılılık ilkesi gözetilerek 6335 sayılı Kanun düzenlemesinin 30 uncu maddesi ile yeniden ele alınmıştır (Yavuz, 2012, s. 149). Bu kapsamda bazı adli cezalar idari para cezasına dönüştürülürken, bazı hapis cezaları adli para cezasına çevrilmiş, kimi cezaların miktarında da indirimle gidilmiştir (Yavuz, 2012, s. 158) (Deloitte, 2012: 9). Değişiklik sonrası cezai sorumluluğu düzenleyen 562 nci maddenin beş, yedi, sekiz ve dokuzuncu fıkralarında düzenlenen suçların yaptırım türünde ve miktarında bir değişiklik yapılmamış, 11 inci fıkroda düzenlenen suçun cezası arttırılmış, bir ve ikinci fıkralarda düzenlenen suçların cezası adli para cezasından idari para cezasına çevrilmiş, hapis cezası öngörülen üç, dört, 10 ve 12 nci fıkralarda düzenlenen suçların cezası adli para cezasına çevrilmiştir. TTK m. 562/6’ da düzenlenen suç ise tamamen kaldırılarak karşılığında adli para cezasının öngörüldüğü yeni bir suç düzenlenmiştir.

6335 sayılı Kanun düzenlemesiyle TTK’ nın ilk halinde yaptırımını adli para cezası veya hapis cezası olacak şekilde seçimlik belirlenen 18 suçun cezası idari para cezasına dönüştürülmüştür. Yaptırımını adli para cezası olarak belirlenen 14 suçun cezası ise idari para cezasına dönüştürülmüştür (Yavuz, 2012, s. 150). Bu düzenleme ile Kanunun ilk haline nazaran cezalar oldukça hafifletilmiştir. Zira ödenmediğinde hapse çevrilen ve hapis cezası olarak infaz edilen adli para cezalarının sınırlandırılarak yerine hapse çevirme yolu ile infaz imkânı olmayan idari para cezalarının öngörülmesi hapis riskini de oldukça daraltmıştır.

6335 sayılı Kanunla TTK’ da cezalara ilişkin yapılan değişikliğin daha iyi analiz edilebilmesi için suçun karşılığında bir yaptırım türü olan adli para cezası ile kabahat niteliğinde olup muhtelif Kanunlarda düzenlenen haksız fiilin karşılığında bir yaptırım türü olan idari para cezasından ne anlaşılması gerektiğini ve aralarındaki temel farkların ne olduğunu açıklamakta fayda vardır. 5237 sayılı TCK’ nın adli para cezasını düzenlediği 52 nci maddesine göre “*Adli para cezası, beş günden az ve kanunda aksine hüküm bulunmayan hâllerde yediyüzotuz günden fazla olmamak üzere belirlenen tam gün sayısının, bir gün karşılığı olarak takdir edilen miktar ile çarpılması suretiyle hesaplanan meblağın hükümlü tarafından Devlet Hazinesine ödenmesinden ibarettir.*”. Adli para cezasının bir gün karşılığı ise Kanunda 20 ile 100 Türk Lirası olarak belirlenmiştir. Adli para cezaları gün para cezası sistemi ile tespit edilirken idari para

cezaları Kanunda açıkça yazar. Her ikisi de malvarlığına yönelik bir cezadır ancak adli para cezaları sicile kaydedilirken idari para cezaları için bu söz konusu değildir. Zira idari para cezalarında temel amaç zararın giderilmesidir.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda hukuki sorumluluk m. 549-m. 554 arasında altı maddede düzenlenmiştir. Cezai sorumluluk gerektiren suç ve cezalar ise tek bir maddede 14 fıkradan teşekkül edecek şekilde düzenlenmiştir. Türk Ticaret Kanununda düzenlenen suçlara karşılık hapis cezası, adli para cezası veya bu cezaların seçimlik olarak uygulanmasını gerektiren ve bugün için yürürlükte olan cezalar aşağıda özet olarak açıklanmıştır.

### **2.3.1. Defter Tutma, Onaylatma, Saklama ve İbraz Yükümlülüğünün İhlali**

Kanun, denetim faaliyetini defter ve belgeler üzerinden yürütecek olan denetçilerin işini kolaylaştırmak ve hızlandırmak için ticari defter tutmakla yükümlü olan tacirlere bazı sorumluluklar yüklemiştir. Buna göre her tacir tutmak zorunda olduğu defterleri, üçüncü kişi uzmanların, makul bir süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir edinebilecekleri şekilde tutmalıdır (TTK m. 64/1). Bu da ancak defterlerin işletme faaliyetlerinin oluşumunu ve gelişimini izlenebilme imkânı verecek şekilde tutulmasıyla mümkündür (TTK m. 64/1). Ayrıca bu defterler Türkçe olarak açıklamalı, eksiksiz, doğru, zamanında ve düzenli olarak tutulmalıdır (TTK m. 65/1-2). Bu defterler üzerinde tahrifat yapılmamalı, yapılan yazım veya kayıt önceki içeriğin belirlenebilmesine imkân vermeyecek şekilde çizilmemeli ve değiştirilmemelidir (TTK m.65/3).

Tacir, işletmeyle ilgili olarak gönderdiği her türlü belgenin, fotokopi, karbonlu kopya, mikrofiş, bilgisayar kaydı veya benzer şekildeki bir kopyasını, yazılı, görsel veya elektronik ortamda saklamakla yükümlüdür (TTK m. 64/2).

Tacire bazı defterleri elektronik ortamda tutabilme imkânı tanıyan Kanun, belli sayıda defterlerin fiziki ortamda tutulmasını zorunlu kılmıştır. Fiziki ortamda tutulması zorunlu olan yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri ile pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defterinin açılış onayları, kuruluş sırasında ve kullanılmaya başlanmadan önce noter aracılığıyla onaylatılmalıdır (TTK m. 64/3).

Muhasebe denetimini defter ve belgeler üzerinden yürüten denetçi, bağımsız denetim kapsamında envanterin denetimi de yapar. Denetçinin envanter denetimini yaparken zaman kaybetmemesi ve işletme hakkında doğru kanaat edinebilmesi için açılışta ve her faaliyet döneminin sonunda envanter düzenleyen tacir, ticari işletmesinin taşınmazlarını, alacaklarını, borçlarını, nakit parasının tutarını ve diğer varlıklarını eksiksiz ve doğru bir şekilde göstermeli ve varlıkları ile borçlarının değerlerini teker teker belirten bir envanter çıkartmalıdır (TTK m. 66).

Saklanması zorunlu olan belgeleri mikrofilm, disket, CD gibi görüntü ve veri taşıyıcılara aktaran tacir bu belgeleri ibrazı istendiğinde bunları bastırmak üzere fiziki ortama taşınmalı veya belgelerin okunabilmesi için gerekli olan yardımcı araçları kullanıma hazır bulundurmalıdır (TTK m. 86).

Kanun her tacire bütün faaliyetlerinde basiretli bir iş adamı gibi hareket etmesi zorunluluğu yüklemiş ve tacir olmanın gerektirdiği bu sorumluluğu yerine getirmeyenleri cezalandırmıştır.

Cezai sorumluluğu düzenleyen m. 562 ilk olarak, tutmaları gereken defterleri Kanunda emredildiği şekilde tutmayanları (TTK m. 64/1, m. 65/1-2-3), bu ticari defterlerin noter onaylarını Kanunda öngörülen sürede yaptırmayanları (TTK m. 64/3), açılışta ve her faaliyet dönemi sonunda envanter tutmak zorunda olup bunu Kanunda öngörülen usule uygun şekilde yapmayanları (TTK m. 66), saklanması gereken belgelerin birer örneklerini muhafaza etmeyenleri (TTK m. 64/2) ve belgelerin kopyalarını saklamasına rağmen gerektiğinde bunları ibraz etmeye yanaşmayanları (TTK m. 86) 200 günden az olmamak üzere adli para cezası ile cezalandırmıştır. Sayılan ihlallere karşı uygulanacak yaptırım 4.000 lira ile 73.000 lira arasında belirlenmiştir<sup>106</sup>. Öngörülen yaptırım, hem çok yüksek olması hem makas aralığının son derece geniş bırakılması hem de adli nitelikteki bu para cezasının ödenememesi halinde hapis cezası riskinin doğması açısından eleştirilmiştir. 6335 sayılı Kanun düzenlemesi ile cezanın niteliği ve miktarı değiştirilmiş ve adli para cezası yerine 4.000 lira idari para cezası öngörülmüştür (TTK m. 562/1). Bu cezayı uygulama yetkisi ise Kanunla mahallin en büyük mülki amirine bırakılmıştır.

---

<sup>106</sup> 200x20= 4.000; 730x100=73.000.

### 2.3.2. Münferit ve Konsolide Finansal Tabloların Türkiye Muhasebe Standartlarına Uygun Tutulmaması

Defter tutma yükümlülüğüne tabi gerçek ve tüzel kişiler münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uymak ve bunları uygulamak zorundadır (TTK m. 88/1). Kanun, bu maddeye aykırı hareket ederek münferit ve konsolide finansal tablolarını Türkiye Muhasebe Standartlarına göre düzenlemeyenleri 4.000 Türk Lirası idari para cezasıyla cezalandırmıştır (TTK m. 562/2). Ancak Kamu Gözetimi Kurumu 26 Ağustos 2014 tarihinde yayımladığı Kurul Kararıyla<sup>107</sup> münferit ve konsolide finansal tablolarını Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun hazırlamak zorunda olan şirketleri, yalnızca 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi işletmeler, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun düzenleme ve denetimine tabi işletmeler, 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu ile 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri ve Borsa İstanbul Piyasalarında faaliyet göstermesine izin verilen; yetkili müesseseler, kıymetli madenler aracı kurumları, kıymetli maden üretimi veya ticareti ile iştigal eden anonim şirketler olarak sınırlandırmıştır. Dolayısıyla TTK m. 562/2 hükmünde düzenlenen yaptırım, yalnızca Kurul Kararında sayılan şirketler için uygulama alanı bulacaktır. Bu cezayı uygulama yetkisi Kanunla mahallin en büyük mülki amirine bırakılmıştır.

6335 sayılı Kanun düzenlemesinden önce TTK m.88' de defter tutma yükümlülüğüne tabi gerçek ve tüzel kişilerin ticarî defterlerini Türkiye Muhasebe Standartlarına göre tutacağı hükme bağlanmış dolayısıyla TTK m. 562/2' de düzenlenen yaptırım defter tutma zorunluluğunu da kapsayacak şekilde düzenlenmiştir. Ancak TTK m. 88' in değişmesiyle defterlerin TMS' ye uygun tutulma zorunluluğu kaldırılmış, m. 562/2' nin değişmesiyle öngörülen 100 günden 300 güne kadar adli para cezası 4.000 Türk Lirası idari para cezası ile değiştirilmiştir.

<sup>107</sup> RG 26.08.2014 s. 29100, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunun 21.08.2014 tarihli ve 75935942-050.01.04 – [01/26] Sayılı Kararı.

### 2.3.3. Bağlı ve Hâkim Şirketlerin Raporlarının Düzenlenmemesi

TTK m. 199/1' de her bir bağlı şirketin yönetim kuruluna, faaliyet yılının ilk üç ayı içinde, şirketin hâkim ve diğer bağlı şirketlerle ilişkileri hakkında, bu ilişkilerin kayıp/yarar olarak sonuçlarını açıklamaya yardımcı bir bağlılık raporu düzenleme görevi verilmiştir.

TTK m. 199/4 hükmü, hâkim şirketin yönetim kurulu üyelerinin her birine, yönetim kurulu başkanından; bağlı şirketlerin finansal ve malvarlığıyla ilgili durumları ile üç aylık hesap sonuçları, hâkim şirketin bağlı şirketlerle, bağlı şirketlerin birbirleriyle, hâkim ve bağlı şirketlerin pay sahipleri ve bunların yakınlarıyla ilişkileri; yaptıkları işlemler ve bunların sonuç ve etkileri hakkında, özenli, gerçeği aynen ve dürüstçe yansıtan hesap verme ilkelerine göre düzenlenmiş bir rapor hazırlattırıp yönetim kuruluna sunmasını ve bunun sonuç kısmının yıllık rapor ile denetleme raporuna eklenmesini talep hakkı vermiştir.

Bilgi verme sorumluluğunun ihlal edilmesi veya hâkim veya diğer bağlı şirketlerin ya da paydaşların bilgi alma hakkının ihlâl edilmesi suretiyle TTK m. 199/1 ve m. 199/4'te belirtilen raporların düzenlenmemesi 200 günden az olmamak üzere adli para cezasına bağlanmıştır (TTK m.562/3). Yani her bir bağlı şirketin her yıl bağlılık raporunu hazırlamaması veya hâkim şirketin yönetim kurulunun her bir bağlı şirketten finansal durumu ve diğer bağlı şirketlerle ilişkisi hakkında bilgi içeren bir rapor isteyip bunu talep eden hâkim şirket yönetim kurulu üyelerine sunmaması halinde 4.000 lira ile 73.000 lira arasında cezai müeyyide öngörülmüştür<sup>108</sup>.

### 2.3.4. Bakanlık Denetiminin Engellenmesi Amacı İle İstenen Defter, Kayıt ve Belgelerin Verilmemesi

Gümrük ve Ticaret Bakanlığının denetim yetkisini genişleten<sup>109</sup> Türk Ticaret Kanunu ticaret şirketlerinin bu Kanun kapsamındaki işlemlerinin Gümrük ve Ticaret

<sup>108</sup> 200x20=4.000; 730x100=73.000.

<sup>109</sup> eTTK' nın Sanayi ve Ticaret Bakanlığına verdiği yetkilerle kıyaslama yapılmıştır. Zira 08.06.2011 tarihli ve 27958 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 03.06.2011 tarihli ve 635 sayılı Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığı kaldırılmıştır. Aynı Resmi Gazete' de yayımlanan 03.06.2011 tarihli ve 640 sayılı Gümrük ve Ticaret Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile



Bakanlığının denetim elemanları tarafından denetleneceğini hüküm altına almıştır (TTK m. 210). Bakanlık denetiminin denetim süresince denetlenen şirketten kaynaklı herhangi bir aksaklığa uğramaması için şirketlerin TTK hükümlerine göre tutmakla veya muhafaza etmekle yükümlü oldukları defter, kayıt ve belgeler ile bunlara ilişkin bilgiler, Gümrük ve Ticaret Bakanlığının denetim elemanları tarafından istenmesi halinde derhal tevdi edilmelidir. Bu düzenlemeye rağmen Kanunda sayılan belgeleri vermeyenlerin veya eksik verenlerin ya da bu denetim elemanlarının görevlerini yapmalarını engelleyenlerin, fiilleri daha ağır cezayı gerektiren başka bir suç oluşturmadığı takdirde üç aydan iki yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılması uygun bulunmuştur. Ancak denetim elemanlarına eksik bilgi verip görevlerini yapmalarını engelleyenler için öngörülen üç aydan iki yıla kadar hapis cezası iş çevrelerince yöneticilere hapis yolunu açtığı gerekçesiyle eleştirilmiştir ve cezanın adli para cezasına çevrilmesi istenmiştir. Eleştirilere cevap veren Tekinalp; benzer hükümlerin Sermaye Piyasası, Bankacılık ve Vergi Usul Kanununda da olduğunu, hatta bu düzenlemelerde aynı suçu işleyene daha fazla hapis ve para cezası öngörüldüğünü hatırlatmıştır. Devletin müfettişini korumak zorunda olduğu gerekçesiyle müfettişe bilgi vermekten kaçınan yöneticilere yönelik hapis cezasının yerindeliğini savunan Tekinalp, Türkiye’ de yöneticilerin bilerek bu suçu işleminin ihtimal dışı olduğunu da belirtmiştir. Tekinalp’ e göre hüküm TTK’ da yer alsa bile uygulaması olmayacaktır zira yıllardır yürürlükte olup benzer düzenleme ihtiva eden SerPK dolayısıyla bugüne kadar hapse giren yönetici de yoktur<sup>110</sup>.

Tekinalp’ in yaptırım türünün yerinde olduğuna yönelik açıklamalarına rağmen eleştirilerin devam etmesi sonucu 6335 sayılı Kanun düzenlemesi ile yaptırım hapis cezasından 300 günden az olmamak üzere adli para cezasına çevrilmiştir (TTK m. 562/4). Dolayısıyla Kanun düzenlemesi sonrası Gümrük ve Ticaret Bakanlığı müfettişlerince Bakanlık denetimi kapsamında istenen bilgi ve belgelerin verilmemesine karşılık 6.000 lira ile 73.000 lira arasında cezai yaptırım öngörülmüştür<sup>111</sup>.

---

mevzuatta Sanayi ve Ticaret Bakanlığında yapılmış olan atıfların Gümrük ve Ticaret Bakanlığında yapılmış sayılacağı hükmü bağlanmıştır. Dolayısıyla eTTK’ da Sanayi ve Ticaret Bakanlığının yerini 6102 sayılı Kanunda Gümrük ve Ticaret Bakanlığı almıştır.

<sup>110</sup> <http://www.sabah.com.tr/ekonomi/2012/01/23/calip-cirpmayan-hapse-girmez#>

<sup>111</sup> 300x20=6.000; 730x100=73.000.

### **2.3.5. Şirket Kurucularının Kanuna Aykırı Beyanda Bulunması, Pay Sahiplerinin ve Yönetim Kurulu Üyelerinin Şirkete Borçlanma Yasağına Aykırı Davranması**

Anonim şirketlerin kuruluşunda kurucular tarafından, dürüst bilgi verme ilkesine göre, kuruluşa ilişkin doğru ve eksiksiz olarak bir beyan hazırlanır ve imzalanır. Kamuyu aydınlatarak sermayenin korunmasını sağlamayı, şirket kurucularının menfaatine, bir anlamda kötüye kullanılmasına engel olmayı; genel olarak yolsuzlukları önlemeyi; kuruluşun denetlenmesini kolaylaştırmayı ve sorumluluk davalarına akışkanlık kazandırmayı amaçlayan bu beyanda, aynı sermaye konuyor veya bir ayın ya da işletme devralınıyorsa, bunlara verilecek karşılığın uygunluğuna, bu tür sermayenin ve devralmanın gerekliliğine, bunların şirkete olan yararlarına ilişkin belgeli, gerekçeli ve kesin ifadeli açıklamalar yer alır.

İşletmenin denetlenmesini kolaylaştıracak bu beyan, kurucular tarafından TTK m. 349 hükmüne uygun şekilde hazırlanmazsa beyanı hazırlayıp imzalayan kurucular hakkında 300 günden az olmamak üzere adli para cezası öngörülmüştür (TTK m. 562/5-a).

Kurumsal yönetime önem veren 6102 sayılı Kanun, bunu sağlayabilmek için eTTK' da olmayan bir düzenlemeye gitmiş ve pay sahiplerine, sermaye taahhüdünden doğan vadesi gelmiş borçlarını ifa etmedikçe ve şirketin serbest yedek akçelerle birlikte kârı geçmiş yıl zararlarını karşılayacak düzeyde olmadıkça şirkete borçlanma yasağı getirmiştir. Kanunun ilk halinde bu suçun faili yasağı ihlal ederek şirketten borç alan paydaş olarak belirlenmiştir. Ancak 6335 sayılı Kanun değişikliği sonrası fail değişikliğine gidilmiş ve suçun faili paydaşa borç veren yönetim kurulu üyeleri veya müdürler olarak belirlenmiştir (Yavuz, 2012, s. 152). TTK m. 358 hükmüne aykırı olarak paydaşa borç temin eden yönetim kurulu üyeleri veya müdürlerin bu fiillerinden dolayı 300 günden az olmamak üzere adli para cezası ile cezalandırılmaları öngörülmüştür (TTK m. 562/5-b).

Sermayenin korunmasını ilke edinen Kanun, m. 358' e paralel ve onu tamamlayan bir düzenlemeye gitmiş, şirkete borçlanma yasağını geniş çaplı düzenlemiştir. Buna göre pay sahibi olmayan yönetim kurulu üyeleri ile yönetim kurulu üyelerinin pay sahibi olmayan alt ve üst soyundan birinin ya da eşinin yahut üçüncü derece dâhil üçüncü dereceye kadar kan ve kayın hısımlarından her birinin şirkete nakit borçlanmasına yasak

getirilmiştir. Bu kişiler için şirket kefalet, garanti ve teminat veremeyecek, sorumluluk yüklenemeyecek, bunların borçlarını devralamayacaktır. Aksi hâlde, şirkete borçlanılan tutar için şirket alacaklıları bu kişileri, şirketin yükümlendirildiği tutarda şirket borçları için doğrudan takip edebilecektir. TTK m. 395’ te düzenlenen bu yasağa rağmen pay sahibi olmayan yönetim kurulu üyeleri ile yönetim kurulu üyelerinin pay sahibi olmayan akrabaları şirkete borçlanırsa 300 günden az olmamak üzere adli para cezası ile cezalandırılacaklardır (TTK m. 562/5-c).

TTK’ nın ilk halinde 395 inci madde kapsamında sadece şirket borçlanma yasağını ihlal edenler hakkında adli ceza öngörülmüştü. Ancak 6335 sayılı Kanunla TTK’ nın 562/5-c maddesi “Kanunun 395 inci maddesinin ikinci fıkrasının birinci veya ikinci cümlesi hükümlerini ihlal edenler” şeklinde değiştirildiğinden, mezkûr maddede sayılanlar için şirketin kefalet, garanti ve teminat vermesi ile sorumluluk yüklenmesi ve bunların borçlarını devralmasına sebep olanlar için de cezai sorumluluk getirilmiştir (Yavuz, 2012, s. 153).

6335 sayılı Kanun değişikliğiyle TTK’ nın 562 nci maddesinin beşinci fıkrasının a, b ve c bentlerinde düzenlenen suçlara ilişkin olarak uygulanacak yaptırımda herhangi bir değişikliğe gidilmemiş ve cezai yaptırım 6.000 lira ile 73.000 lira arasında adli para cezası olarak kalmıştır<sup>112</sup>.

### **2.3.6. Ticari Defterlerin Mevcut Olmaması veya Mevcut Olan Defterlerin Hiçbir Kayıt İçermemesi yahut Usulüne Uygun Olarak Saklanmaması**

Ticari defterlerini usulüne uygun olarak gereği gibi tutmayanlara 4.000 liralık idari para cezası öngören Kanun, ticari defterlerin mevcut olmaması veya mevcut olan defterlerin hiçbir kayıt içermemesi yahut usulüne uygun olarak saklanmaması hâllerinde daha ağır bir yaptırım öngörmüştür. Buna göre ticari defterlerin mevcut olmaması veya hiçbir kayıt içermemesi yahut Kanuna uygun olarak saklanmaması hâllerinde, sorumlular 300 günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılacaktır (TTK m. 562/6). Dolayısıyla bu ihlale karşılık uygulanacak cezai müeyyide 6.000 lira ile 73.000 lira arasında belirlenmiştir<sup>113</sup>.

<sup>112</sup> 300x20=6.000; 730x100=73.000.

<sup>113</sup> 300x20=6.000; 730x100=73.000.

TTK' nın ilk halinde yer almayan bu suç 6335 sayılı Kanun değişikliğiyle TTK' ya eklenmiştir. 6335 sayılı Kanun değişikliği öncesi aynı fıkroda (TTK m. 562/6) anonim şirketin ve şirketler topluluğunun yönetim kuruluna, finansal tablolarını, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu, kâr dağıtımına ilişkin genel kurul kararını ve bağımsız denetçi görüş yazısını Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilan etme yükümlülüğünü düzenleyen hükmün ihlali halinde uygulanacak yaptırım düzenlenmişti. Ancak bu yükümlülüğü düzenleyen TTK m. 524' ün 6335 sayılı Kanunla yürürlükten kalkmasıyla bu suça ilişkin yaptırımı düzenleyen hüküm de uygulanma kabiliyetini kaybetmiş ve aynı düzenlemeyle kanun metninden kaldırılmıştır.

### 2.3.7. Sır Saklama Yükümünün İhlali

Şirketlerin menfaatini öncelikli olarak gözeten Kanun, şirketlere rekabet avantajı sağlayan ve katma değer yaratan entelektüel sermaye niteliğindeki ticari sırrın korunmasına önem vermiştir.

Ticari sır olarak isimlendirilen bilgi birikiminin şirket dışına çıkmaması için önlem alan Kanun, bağımsız denetçinin sır saklamadan doğan sorumluluğu saklı kalmak üzere görevi dolayısıyla incelemesine sunulan defter ve belgeleri inceleyenlerin, elde ettikleri veya verilen bilgilerden öğrendikleri iş ve işletme sırrlarını açıklamalarını yasaklamıştır. Bu yasağı ihlal eden kimse hakkında Türk Ceza Kanununun 239 uncu maddesi<sup>114</sup> uygulanacaktır. Buna göre, sır saklama yükümünün ihlal eden kimse şikâyet üzerine bir yıldan üç yıla kadar hapis ve 5.000 güne kadar adli para cezası ile cezalandırılacaktır.

<sup>114</sup> 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu m. 239: “Ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması:

(1) Sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi, şikâyet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır. Bu bilgi veya belgelerin, hukuka aykırı yolla elde eden kişiler tarafından yetkisiz kişilere verilmesi veya ifşa edilmesi halinde de bu fıkraya göre cezaya hükmolünür.

(2) Birinci fıkra hükümleri, fenni keşif ve buluşları veya sınai uygulamaya ilişkin bilgiler hakkında da uygulanır.

(3) Bu sırlar, Türkiye'de oturmayan bir yabancıya veya onun memurlarına açıklandığı takdirde, faile verilecek ceza üçte biri oranında artırılır. Bu halde şikâyet koşulu aranmaz.

(4) Cebir veya tehdit kullanarak bir kimseyi bu madde kapsamına giren bilgi veya belgeleri açıklamaya mecbur kılan kişi, üç yıldan yedi yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılır.”

Bu durumda fail hapis cezasının yanında üst limiti 500.000 lira olan<sup>115</sup> adli para cezasıyla da cezalandırılacaktır.

Kanun yalnızca defter ve belgeleri inceleme görevi olan kimseleri cezalandırmamış görevi dışında kalıpta bu defter ve belgelerdeki bilgilere izinsiz olarak erişenleri de cezalandırmıştır. Bilgi veya belgeleri hukuka aykırı yolla elde eden kişiler bunları yetkisiz kişilere verir veya ifşa ederse bu kimseler de üç yıla kadar hapis ve 5.000 güne kadar adli para cezası ile cezalandırılacaktır.

### **2.3.8. Belgelerin ve Beyanların Kanuna Aykırı Düzenlenmesi**

Anonim şirketin kuruluşu, sermaye artırılması ve azaltılması ile birleşme, bölünme, tür değiştirme ve menkul kıymet çıkarma hallerinde ilgili belgeleri, izahnameleri, taahhütleri, beyanları ve garantileri Kanuna ve usule aykırı şekilde düzenleyen veya beyanları yapanlar ile kusurlarının varlığı hâlinde bunlara katılanlar bu işlemlerden dolayı sorumludurlar. Bu sorumluluğu ihlal ederek belgeleri ve beyanları kanuna aykırı olarak düzenleyenler ile ticari defterlere kasıtlı olarak gerçeğe aykırı kayıt yapanlar bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılır. Madde hükmünde geçen “kasıtlı olarak” ibaresi, suçun manevi unsuruna vurgu yapmaktadır (Yavuz, 2012, s. 155).

TTK’ nın belgeleri ve beyanları Kanuna aykırı olarak düzenleyenlere uygulanacak yaptırımını düzenleyen hükmünde 6335 sayılı Kanunla değişikliğe gidilmemiş ve bu suça uygulanacak hapis cezası aynen korunmuştur.

### **2.3.9. Sermaye Hakkında Yanlış Beyanda Bulunma**

Sermaye tamamıyla taahhüt olunmamış veya karşılığı kanun veya esas sözleşme hükümleri gereğince ödenmemişken, taahhüt edilmiş veya ödenmiş gibi gösterenler ile kusurlu olmaları şartıyla, şirket yetkilileri, bu payları üstlenmiş kabul edilirler ve payların karşılıkları ile zararı faiziyle birlikte müteselsilen öderler. Sermaye taahhüdünde bulunanların ödeme yeterliliğinin bulunmadığını bilen ve fakat buna onay verenler, söz konusu borcun ödenmemesinden doğan zarardan sorumludurlar (TTK m. 550).

---

<sup>115</sup> 5.000x100=500.000.

Bu hükme aykırı hareket edenler üç aydan iki yıla kadar hapis veya adli para cezasıyla cezalandırılırlar (TTK m. 562/9). Sermaye hakkında yanlış beyanda bulunanlara uygulanmak üzere seçimlik olarak belirlenen yaptırım 6335 sayılı Kanunla değiştirilmemiş ve müeyyide aynen korunmuştur.

### **2.3.10. Değer Biçilmesinde Yolsuzluk Yapılması**

Aynı sermayenin veya devralınacak işletme ile ayınların değerlemesinde emsaline oranla yüksek fiyat biçenler, işletme ve aynın niteliğini veya durumunu farklı gösterenler ya da başka bir şekilde yolsuzluk yapanlar, bundan doğan zarardan sorumludur (TTK m. 551). Hükümün uygulanabilmesi için hile yapılmasına gerek yoktur. Aynı sermayeye emsaline nazaran yüksek fiyat biçilmiş olması veya işletme veya aynın niteliğinin veya durumunun farklı gösterilmesi veya başka bir tarzda yolsuzluk yapılması yeterlidir.

Değer biçilmesinde yolsuzluk yapanlar için TTK' da, 6335 sayılı Kanun düzenlemesi öncesi üç aydan iki yıla kadar hapis cezası öngörülürken 6335 sayılı Kanun değişikliğiyle yaptırımın niteliği hafifletilmiş ve bunların 90 günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılmasına hükmedilmiştir (TTK m. 562/10). Dolayısıyla cezai müeyyide 1.800 lira ile 73.000 liralık makas arasında tespit edilecektir<sup>116</sup>.

### **2.3.11. Halktan Para Toplama Yasağının İhlali**

TTK m. 552 ile şirket kurma veya mevcut şirketin sermayesini artırma amacıyla yahut vaadiyle halka her türlü yoldan çağrıda bulunularak para toplanması yasaklanmıştır.

TTK' nın 552. maddesinin ilk halinde Sermaye Piyasası Kurulundan izin alınması halinde anonim veya başka bir şirket kurma veya şirketin sermayesini artırma amacıyla veya vaadiyle halktan para toplanabilmesine izin verilmiş, izinsiz para toplanması girişimi cezalandırılmıştı. Kanun, Sermaye Piyasası Kurulundan izin almadan halktan para toplayanlar için altı aya kadar hapis cezası öngörmüştü.

Ancak 6335 sayılı Kanunla yapılan değişiklik neticesinde halktan para toplanması kesin olarak yasaklanmıştır. Yasağın ihlali halinde fail altı aydan iki yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılacaktır (TTK m. 562/11). Görüldüğü gibi Kanunun ilk halinde belirtilen izin

<sup>116</sup> 90x20=1.800; 730x100=73.000.

şartını sağlamadan halktan para toplanması altı aya kadar hapis cezası ile cezalandırılırken değişiklik sonrası yaptırım altı aydan iki yıla kadar hapis cezasına çıkarılmıştır. 6102 sayılı Kanunun ilk haliyle belirlenen cezalar çok ağır olduğu gerekçesiyle eleştirilmiştir. Eleştiriler sonunda cezaları hafifletmek için 6335 sayılı Kanunla değişikliğe gidilmiş ancak değişiklik neticesinde halktan para toplama yasağının ihlali halinde uygulanacak yaptırım miktarı arttırılmıştır. Böylece Kanun değişikliğiyle yaptırım miktarı artırılan tek suç kanuna aykırı olarak halktan para toplaması suçu olmuştur.

### **2.3.12. İnternet Sitesinin Oluşturulmaması veya İnternet Sitesine Koyulması Gereken İçeriğin Usulüne Uygun Şekilde Koyulmaması**

Türk Ticaret Kanunu şeffaflaşmayı sağlayabilmek adına bağımsız denetime tabi olacak şirketler için internet sitesi oluşturma zorunluluğu getirmiştir. İnternet sitesi oluşturma yükümlülüğüne aykırı hareket ederek şirketin ticaret siciline tescili tarihinden itibaren üç ay içinde bir internet sitesi açmayan ve bu sitenin belirli bir bölümünü şirketçe kanunen yapılması gereken ilanların yayımlanmasına özgülemeyen yönetim kurulu üyeleri, 100 günden 300 güne kadar adli para cezasıyla cezalandırılacaktır (TTK m. 562/12). İnternet sitesi oluşturmamanın cezası 2.000 lira ile 30.000 lira arasında değişebilecektir<sup>117</sup>.

İnternet sitesini oluşturduğu halde internet sitesine koyulması gereken içeriği düzenli olarak usulüne uygun bir şekilde bu siteler aracılığıyla kamuya duyurmayan failler ise 100 güne kadar adli para cezasıyla cezalandırılacaktır (TTK m. 562/12). İnternet sitesinin oluşturulması ve fakat bilgilerin burada yayımlanmaması halinde uygulanacak yaptırım 100 lira ile 10.000 lira arasında değişecektir<sup>118</sup>. Bu cezanın ticari bilgilerini paylaşmak istemeyen şirketler için pek te caydırıcı olmadığı açıktır. Ancak TTK m. 1524' e göre, belirtilen yükümlülüklere uyulmaması internet sitesinde yayımlanmayan kararların iptal edilmesinin sebebini oluşturacak, kanuna aykırılığın tüm sonuçlarının doğmasına yol açacak ve kusuru bulunan yöneticiler ile yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğuna neden olacaktır.

<sup>117</sup> 100x20=2.000; 300x100=30.000.

<sup>118</sup> 5x20=100; 100x100=10.000

6335 sayılı Kanun değişikliği öncesi internet sitesi oluşturma yükümlülüğü yalnızca bağımsız denetime tabi şirketlere değil bütün sermaye şirketlerine zorunlu tutulmuştu. Kanun değişikliğinden önce 01.10.2013 tarihine kadar internet sitesini oluşturmayan veya internet sitesi mevcut ise aynı tarihe kadar internet sitesinin bir bölümünü bilgi toplumu hizmetlerine özgülemeyen anonim şirket yönetim kurulu üyeleri, limited şirket müdürleri ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirkette yönetici olan komandite ortaklar için altı aya kadar hapis ve 100 günden 300 güne kadar adli para cezası öngörülüyordu. Bunların internet sitesine koyulması gereken içeriği usulüne uygun bir şekilde koymaması halinde ise üç aya kadar hapis ve 100 güne kadar adli para cezasıyla cezalandırılması öngörülüyordu. Görüldüğü gibi 6335 sayılı Kanunla hem suçun fail sayısı daraltılmış hem de suça uygulanacak müeyyide hapis cezasından adli para cezasına çevrilerek hafifletilmiştir.

Türk Ticaret Kanununa ilişkin suç ve cezalar Anonim Şirket kısmında, Cezai Sorumluluk başlıklı 12 nci bölümde, m. 562' de düzenlenmiştir. Suç ve cezaları düzenleyen bu madde Kanunun anonim şirketlere uygulanacak hükümleri belirlediği bölümde düzenlenmiş olsa da, 562 nci madde içerdiği hükümler bakımından yalnızca anonim şirketler için değil, sermaye şirketlerinden olan limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler içinde uygulanacaktır. Bu nedenle suç ve cezaların limited şirketlerin ardından ayrı bir bölümde düzenlenmemesi eleştirilmiştir (Doğrusöz, 2011).

6102 sayılı TTK, suç ve cezaları müstakil bir maddede düzenlemesine rağmen idari para cezası, adli para cezası ve/veya hapis cezası öngördüğü başka suçları da muhtelif maddelerde düzenlemiştir. Suç ve cezaların tamamının neden tek bir müstakil bölümde veya her birinin neden ilgili maddelerde düzenlenmemiş olması kanun gerekçesinde açıklanmamıştır. Bu durum kanunun yapım tekniği bakımından eleştirilmesine sebep olmuştur (Doğrusöz, 2011).

TTK m. 562 dışında Türk Ticaret Kanununun Ticari İşletme ve Ticaret Şirketleri başlıklı birinci ve ikinci kitaplarının muhtelif maddelerinde de suç ve cezalar düzenlenmiştir. Buna göre ticaret siciline tescil isteminde bulunmaktan kaçınma (TTK m.33/2), tescil ve kayıt için gerçeğe aykırı beyanda bulunma (TTK m.38/1), ticaret unvanı kullanmaktan kaçınma, bu unvanın daha önce tescil edilmiş diğer unvanlardan ayırt edilmesi için ek kullanmaktan kaçınma, şubeler açısında ticaret unvanında şube



ibaresini bulundurmaktan kaçınma (TTK m.51/2) suçları da düzenlenmiş ve bu suçlara karşılık idari para cezaları öngörülmüştür.

Ticaret unvanında kullanılacak eklere ilişkin TTK m. 46' da belirtilen sınırlamalara riayet etmeme ve usule aykırı şekilde ticaret unvanını devretme, devralma, kullanma (TTK m. 51/3) ve Kanunda belirtilen haksız rekabet fiillerinin işlenmesi (TTK m. 62) hallerinde, TTK m. 562 dışında Kanun, seçimlik olarak hapis veya adli para cezası öngörmüştür.

#### **2.4.6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNUNDA BAĞIMSIZ DENETİM DÜZENLEMESİNİ GEREKTİREN FAKTÖRLER**

6102 sayılı Kanun öncesinde uygulanma imkânı bulan 865 sayılı ve 6762 sayılı Kanunlarda bağımsız denetim alanı düzenlenmemiştir. Ancak günün ihtiyaçları 1999 yılında yapım çalışmalarına başlanan TTK' nın bağımsız denetim üzerine inşa edilmesini gerekli kılmıştır. Dünyada ve ülkemizde yaşanan gelişmeler bağımsız denetimin Kanunda müstakil bir bölümde ayrıntılı olarak düzenlenmesi ihtiyacını doğurmuştur.

##### **2.4.1. Dünyadaki Gelişmeler ve Dış Faktörler**

Tüm liberal piyasalarda olduğu gibi Türkiye' de de ekonominin temel aktörü kabul edilen ticaret şirketleri arasında anonim şirketlerin ayrıcalıklı ve özel bir yeri vardır. İlk olarak 19 uncu yüzyılın ikinci yarısından itibaren devlet teşviki ile kurulan anonim şirketler zamanla ülkemizde ve dünyada ekonominin vazgeçilmezi olmuş ve özel teşebbüslerin çabalarıyla sayıları giderek artmıştır<sup>119</sup>. Çok sayıda küçük yatırımcının birikimlerini bir araya getirerek oluşturduğu anonim şirketler aracılığıyla büyük çaplı maddi ve entelektüel sermaye birikimi oluşturulmuş, böylece tek başına yatırıma dönüştürülmesi mümkün olmayan atıl durumdaki kaynaklar yatırıma dönüştürülme imkânına kavuşmuştur. Bilgi ve tecrübeye sahip olmayan üstelik riskten kaçınan küçük yatırımcılar anonim şirketler aracılığıyla riski paylaşarak tasarruflarını değerlendirme yolunu tercih etmişlerdir. Uzman ve deneyimli kimseler tarafından yönetilen anonim şirketler aracılığıyla tasarruflarını yatırıma dönüştürenler herhangi bir çaba sarf etmeden

<sup>119</sup> Gelir İdaresi Başkanlığının 2013 faaliyet raporunda yer alan bilgilere göre 31.12.2013 tarihi itibarıyla Türkiye' de anonim şirket türünde mükellef sayısı 87.983' tür.

tasarruflarının karşılığını alabilme imkânına kavuşmuşlardır. Ancak kurumsal yönetim ilkelerinden uzak, kapalı yönetimin tercih edildiği, kayıt dışı ekonominin hâkim olduğu, şeffaflığın ve hesap verilebilirliğin sağlanamadığı yönetimler çoğu kez küçük yatırımcılar açısından büyük felaketlere yol açmıştır (Usluel, 2012, s. 158-159).

Anonim şirketler paydaş olarak isimlendirilen tasarruf sahiplerinin yanı sıra mikro çevresinin diğer unsurlarını oluşturan yöneticileri, çalışanları, tüketicileri, müşterileri, işletmeye girdi sağlayan kuruluşları, kreditorleri, işletme çıktılarını tüketicilere ulaştıran kişi ve kuruluşları, rakipleri, hükümetleri ve kamuoyu başta olmak üzere bir kül halinde ülke ekonomisini ve dışa açık ekonomilerde dolaylı olarak dünya ekonomisini etkilemektedir. İşletme ile iş ilişkisinde olan karar alıcıların işletmeye ilişkin bilgileri doğrudan kaynağından öğrenme imkânına sahip olamaması, bu kimseler açısından doğru ve güvenilir bilgiye olan ihtiyacı artırmış dolayısıyla uzman ve tarafsız denetçilerce yapılan bağımsız dış denetim faaliyetleri önemli bir gereksinim haline gelmiştir (Dönmez; Berberoğlu; Ersoy, 2005, s. 53) (Sevim; Çetinoğlu; Kurnaz, 2006, s. 45) (Dönmez ve Ersoy, 2006, s. 69-70). Bu yönüyle bağımsız denetim, özellikle denetçinin hazırlayacağı rapordan yararlanacak olanların menfaatleri göz önünde bulundurulduğundan, kamusal nitelik taşımaktadır (Özkorkut, 2013, s. 196).

Günümüzde çokuluslu şirket sayısının artması, sıcak paranın dönüşümünün hızlanması, teknolojinin üretim ve pazarlamada aktif olarak kullanılmaya başlanması ekonomik aktörleri amansız bir rekabete sürüklemiştir. Rekabet avantajını kaybetmek istemeyen bazı şirket yönetimleri, yatırımcının dikkatini çekebilmek için hileli yollara başvurmuş, aslına göre çok daha müspet bir durum çizen, gelecek ve kâr vaat eden gerçeğe aykırı finansal tablolar yayınlama yoluna gitmiştir (Özkul, 2003: 3). Neticede bu yolla yatırımcı çekmek isteyen şirketlerin büyük çoğunluğu yarattıkları balonun patlaması sonucu iflas etmiştir. Özellikle halka açık şirketlerin iflasları, piyasaları derinden sarsmıştır; hisse senetlerinin fiyatlarında % 99' a varan oranlarda yaşanan düşüşler yatırımcıların zarar görmesine neden olmuştur (Özkul, 2003: 1). 21 inci yüzyılın başından itibaren büyük şirketlerin art arda iflas açıklaması sistemin tüm dünyada eş

zamanlı olarak sorgulanmasına ve yeni önlemlerin alınmasına yol açmıştır<sup>120</sup> (Özkul, 2003: 2).

Anonim şirketlerin ekonominin gidişatında oynadığı rolü dikkate alan devletler bir üst otorite olarak anonim şirketlerin kuruluşlarından sona ermesine kadar her adımlarını denetim altına almaya çalışmış ve bu amaçla hukuki düzenlemeler yapma yoluna gitmişlerdir (Usluel, 2012, s. 159). Yakın geçmişte anonim şirketlerin yönetiminden doğan zafiyetlerin büyük ekonomik yıkımlara yol açması şirketlerin uzman kimselerce daha sıkı bağımsız denetime tabi tutulması ihtiyacını ortaya koymuştur. Ancak denetçilerin de suçlandığı finansal skandallar sonrası şirketlere denetim zorunluluğunun getirilmesinin yeterli olmadığı görülmüştür. Zira denetimden geçen büyük şirketler dahi bu yolsuzluklara bulaşmışlardır. Dolayısıyla meydana gelen muhasebe skandalları sonrasında güven kaybına uğrayan yalnızca şirketler değil, bu şirketlerin hesaplarını inceleyen bağımsız denetim şirketleri de olmuştur (Özkul, 2003: 2).

Denetime ilişkin mevcut kuralların yeterli olmadığını tecrübe eden dünya ülkeleri denetiminin profesyonelleşmesini ve şirketlerin yanı sıra denetçilerin de denetlenmesini kapsayan yeni bir yol benimsemiştir. Bu alanda en dikkat çeken girişim bağımsız denetimin kurallarını tamamen değiştiren ve ciddi yaptırımları beraberinde getiren Halka Açık Şirketler Muhasebe Reformu ve Yatırımcıyı Koruma Yasasının (Sarbanes Oxley Act) 25 Temmuz 2002’ de ABD Senatosunda kabul edilmesi olmuştur (Özkul, 2003: 1). Sarbanes Oxley Kanunu ile şirketlerin şeffaflığı, buna bağlı olarak kamuyu aydınlatma yükümlülüğü, bağımsız denetçi, denetim hizmetlerinin danışmanlık hizmetlerinden ayrılması ve menfaat çatışmalarının önlenmesi gibi konularda kapsamlı düzenlemeler yapılmıştır (Usluel, 2011, s. 123-124). ABD’ nin hemen ardından AB de

<sup>120</sup> Dünya tarihinde muhasebe ve denetim zafiyetinden kaynaklı yaşanan en büyük yirmi iflas şunlardır: Lehman Brothers (2008 / 691 Milyar \$), Washington Mutual (2008 / 327,9 Milyar \$), Worlcom (2002 / 103,9 Milyar \$), General Motors (2009 / 91 Milyar \$), CIT (2009 / 71 Milyar \$), Enron (2001/ 65,5 Milyar \$), Conseco (2002 / 61 Milyar \$), Chrysler (2009 / 39Milyar \$), Thornburg Mortgage (2009 / 36,5 Milyar \$), Pasific Gas and Electric (2001 / 36,1 Milyar \$), Texaco Inc (1987 / 34,9 Milyar \$), Financial Corporation of America (1988 / 33,8 Milyar \$), Refco (2005 / 33,3 Milyar \$), IndyMac Bancorp (2008 / 32,7 Milyar \$), Global Crossing Ltd. (2002 / 30,1 Milyar \$), New England Corporation (1991 / 29,7 Milyar \$), General Growth Properties (2009 / 29,5 Milyar \$), Lyondell (2009 / 29,3 Milyar \$), Calpine Corporation (2005/ 27,2 Milyar \$), New Century Financial Corp. (2007/ 26,1 Milyar \$). Bkz. <http://www.sabah.com.tr/fotohaber/ekonomi/dunya-tarihindeki-en-buyuk-iflas/32061>

gerekli yasal düzenlemeleri yapmış ve bağımsız denetime ilişkin ilke ve kuralların belirlendiği AB Sekizinci Direktifi 2006’ da değiştirilmiştir (Kayım, 2006, s. 155). Yıllık finansal tablolara ilişkin düzenleme yapma amacı ile 1978 yılında çıkarılan Dördüncü Direktifi, konsolide finansal tablolara ilişkin düzenleme yapma amacı ile 1983 yılında çıkarılan Yedinci Direktifi ile denetçilerle ilgili esasları ve denetçilerin sorumluluklarını belirleme amacı ile 1984 yılında çıkartılan Sekizinci Direktifi güncel gelişmelere paralel olarak revize edilmiştir (Çalışkan, 2006, s. 52) (Sağmanlı ve Ersen, 2002, s. 22). Muhasebe ve denetim konusunda tüm AB üye ülkelerinde uygulama birliğini sağlama amacı ile üye ülkelerden 2008 yılına kadar kendi yasal düzenlemelerini bu direktiflerle uyumlaştırması istenmiştir (Kayım, 2006, s. 148). Bu durum 1963 yılından beri AB üyelik süreci devam eden Türkiye açısından önem kazanmış ve 6102 sayılı TTK’ da bağımsız denetim düzenlemelerine yer verilerek somut adımlar atılmıştır (Yavuz, 2011, s. 148). Zira tasarı gerekçesinde de üzerinde titizlikle durulduğu üzere Türkiye’ nin AB üyeliği için en önemli eşik yasal düzenlemelerin AB müktesebatıyla uyumlaştırılması olmuştur.

Türkiye açısından bağımsız denetim alanında yeni düzenlemeler yapma ihtiyacı dış faktörlerin baskısı kadar iç faktörlerin yarattığı menfi durumdan da kaynaklanmıştır.

#### **2.4.2. Türkiye’ deki Gelişmeler ve İç Faktörler**

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun aksine eTTK’ da yalnızca iç denetim düzenlenmiş, bağımsız denetim düzenlemelerine hiç yer verilmemiştir. Ancak özel statülü anonim şirketler muhtelif hukuki düzenlemelerle bağımsız denetime tabi tutulmuştur. eTTK’ da bağımsız denetim düzenlenmemiş olsa dahi SerPK mevzuatına tabi şirketler, Bankacılık Kanununa tabi banka ve özel finans kurumları, EPDK kapsamındaki şirketler, sigorta ve reasürans şirketleri, bireysel emeklilik şirketleri, faktoring ve finansman şirketleri bağımsız denetime tabi tutulmuştur. Bu şirketlerin denetimlerine ilişkin her türlü kural, denetimi yapacak olan ilgili kurumlar tarafından çıkartılan yönetmelik ve/veya tebliğlerle düzenlenmiştir. Bu parçalı yapının bir sonucu olarak şirketler aynı döneme ait finansal bilgileri üzerinden birden fazla muhasebe standardı doğrultusunda (uluslararası muhasebe standartları, SPK standartları, BDDK standartları gibi) birbirinden farklı finansal tablolar hazırlamak zorunda kalmışlardır (Başpınar, 2004, s. 42). Farklı denetim standartları esas alınan finansal tablolar denetime tabi tutulmuş, sonuçta bazen birbiriyle çatışan denetim raporları ortaya çıkmıştır. Bu durum karar

alıcılar açısından ikilem yarattığı gibi şirketler açısından da ciddi bir maliyet kalemi doğurmuştur. Uygulamadaki parçalı yapının yarattığı olumsuz duruma son verme ihtiyacı; bağımsız denetim düzenlemelerinin ticaret kanununa aktarılması ve tek bir kural ve standart belirleyicinin olması böylece mevzuatta ve uygulamada birlik sağlanması ihtiyacını doğurmuştur. Bu ihtiyaç doğrultusunda parçalı yapıya son verme amacı ile bağımsız denetim kuralları TTK' da düzenlenmiş, böylece normlar hiyerarşisi gereği kanuna aykırı ikincil düzenlemeler uygulama kabiliyetini kaybetmiştir. Mevzuat ve uygulama birliği oluşturarak bağımsız denetime yeni bir kimlik kazandıran 6102 sayılı TTK ile yeni bir denetim sistemi benimsenmiş ve ilk kez bağımsız denetim kuralları ticaret kanununda düzenlenmiştir. Denetimde mevzuat birliğinin sağlanmasıyla denetime tabi tutulan şirketlerin tamamı TTK ile sorumlu olmuştur. Buna göre şirketler artık TTK' da belirlenen kurallara uyacak, denetçilerini TTK' ya göre seçecek, denetçiler ise denetim süreci boyunca TTK' nın belirlediği kurallar çerçevesinde denetimi gerçekleştireceklerdir.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun uygulanma zamanına kadar sayılan şirketler dışında kalan binlerce sermaye şirketi bağımsız denetimin dışında bırakılmış, 6762 sayılı TTK' da bunlar için bir otokontrol mekanizması olmaktan öteye geçemeyen iç denetim uygulamaları yeterli görülmüştür. Ticaret sicili verilerine göre 31 Aralık 2011 tarihi itibarıyla Türkiye' de 98.191 anonim şirket vardı. 6102 sayılı Kanun düzenlemesi öncesi bunlardan yalnızca 1.00 kadar şirket için SPK ve BDDK kapsamında bağımsız denetim zorunluluğu getirilmiştir. Dolayısıyla 97.000' den fazla anonim şirket bağımsız denetim kapsamı dışında bırakılmıştır. Ancak sermaye şirketlerinin ülke ekonomisi için taşıdıkları önem ve etkiledikleri geniş kitlenin korunması ihtiyacı bu şirketlerin bağımsız denetime tabi olması gerekliliğini doğurmuştur. Zira ABD' de 2002' de başlayıp bir seri halinde yaşanan büyük şirket iflasları Türkiye açısından bir örnek oluşturmuş ve bağımsız denetimin önemini gözler önüne sermiştir. Bağımsız denetim zorunluluğunun kapsamını genişletme ve daha fazla ticaret şirketini denetim altına alma amacı ile 6102 sayılı TTK' da eski ticaret kanunlarının aksine bağımsız denetim düzenlenmiştir.

TTK' nın kanunlaşma aşamasının tamamlandığı 2011 yılına ait ekonomik veriler yeni TTK' da bağımsız denetim düzenlemesinin yapılmasına neden ihtiyaç duyulduğunu anlamak için oldukça açıklayıcıdır. Ticaret sicili verilerine göre Türkiye' de 31 Aralık

2011 tarihi itibarıyla 65.409' u faal 32.782' si gayri faal olmak üzere kayıtlı 98.191 anonim şirket, 568.567' si faal 175.434' ü gayri faal olmak üzere kayıtlı 744.001 limited şirket ve 32.016' sı faal 39.242' si gayri faal olmak üzere kayıtlı 71.258 kooperatif vardı<sup>121</sup>. Dolayısıyla anonim şirketlerin % 33' ü, limited şirketlerin ise % 23' ü sicile kayıtlı oldukları halde faaliyette bulunmamaktaydı.

Ortalama 80 kişi başına bir sermaye şirketinin düştüğü Türkiye' de şirket sayısının bu kadar fazla olmasının sebebi Tekinalp' e göre anonim ve limited şirketlerin Vergi Kanunu ile getirilen takdir müessesesinden muaf tutulmadı. Takdir müessesesinden muaf olmak isteyen esnaf işletmelerinden serbest meslek mensuplarına kadar pek çok kimse 2.000 lira karşılığında limited şirkete dönüşmüştü. Bu durum zaman içinde "ismi var cismi yok" şirketlerin sayısının sürekli olarak artmasına sebep olmuştur. Tekinalp' e göre bu şekilde kurulan naylon şirketlerin sayısı 450.000 civarındadır<sup>122</sup>.

TÜRMOB Genel Sekreteri Yücel Akdemir TTK' nın TBMM Genel Kurulunda kabul edildiği 2011 yılı başında yaptığı bir açıklamada sayıca oldukça fazla olan bu şirketlerin bugün ne durumda olduğunu özetlemiştir. Akdemir, "Türkiye' de 750.000 şirket olduğu söyleniyor ama vergi dairesi kayıtlarına göre adresinde bulunamayan, ismi kâğıt üzerinde şirket olarak görünüp ortada olmayan 200.000 ile 250.000 civarında şirket vardır." açıklamasını yapmıştır. Hatta Akdemir' e göre Türkiye' de gerçekten üretim yapıp mal satan, ticaret yapan şirket sayısı 150.000 ile 200.000 civarındadır<sup>123</sup>.

TTK' nın bağımsız denetime ilişkin getirdiği hükümlerle, adeta bir şirket cennetine dönüştürülen Türkiye' nin bu anlamsız yapılanmadan kurtarılması hedeflenmiştir. Kanun ölçek ayırımı yapmaksızın tüm sermaye şirketlerine bağımsız denetim zorunluluğu getirerek denetim eşiğini atlayamayacak olan bu atıl şirketlerin feshini amaçlamıştır. Deloitte Türkiye yönetici ortağı Hüseyin Gürer' e göre Türkiye' de TTK' nın denetim hükümlerinin yürürlüğe girmesiyle 700.000 dolayında olan limited şirket sayısı 300.000 ile 350.000' e, 95.000 dolayında olan anonim şirket sayısı ise 70.000 ile 75.000' e düşecektir. Gürer bu iddiasına gerekçe olarak bu şirketler için denetçi tutmanın getirdiği maliyetleri işaret etmiştir. Gürer' e göre ismen var olan ve ticaret

<sup>121</sup> [http://www.zaman.com.tr/newsDetail\\_openPrintPage.action?newsId=1290785](http://www.zaman.com.tr/newsDetail_openPrintPage.action?newsId=1290785)

<sup>122</sup> <http://www.taraf.com.tr/yazilar/nese-duzel/unal-tekinalp-patronlardan-hukumete-buyuk-baski/21554/>

<sup>123</sup> <http://www.hurriyet.com.tr/ekonomi/21718312.asp>

siciline kayıtlı bulunan ancak fiilen hiçbir varlığı bulunmayan bu atıl anonim ve limited şirketler için bir denetçi tutmak lüks haline gelecek, dolayısıyla denetimin getirdiği yükü kaldıramayanlar tasfiye olacaklardır. Tasfiye yolunu tercih etmeyenler ise büyük oranda denetim sınavından geçemeyecekleri için kapatılacaklardır<sup>124</sup>.

## 2.5.BÖLÜM SONUCU

Ünal Tekinalp' in başkanlığında 1999 yılında oluşturulan Türk Ticaret Kanunu Tasarı Komisyonu 2005 yılında 1514 maddelik bir tasarı metni hazırlamıştır. Kamuoyunun değerlendirmesine sunulmasının ardından 1535 asıl ve altı geçici maddeden oluşacak şekilde geliştirilen ve genişletilen tasarı metni 13.01.2011 tarihinde 6102 kanun numarası ile TBMM Genel Kurulunda kabul edilmiş ve 14 Şubat 2011 tarihli ve 27846 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

Kurumsal yönetim, kamuyu aydınlatma ve bağımsız denetim ilkeleri üzerine inşa edilen 6102 sayılı Kanunun çıkarılmasında etkili olan sebepler kanun gerekçesinde beş ana başlık altında açıklanmıştır. Buna göre; 20 nci yüzyılın ikinci yarısından itibaren 6762 sayılı eTTK' yı doğrudan etkileyen gelişmelerin yaşanması, Türkiye açısından AB tam üyeliğine aday olma ve müzakerelere başlanması kararı alınması, teknolojik gelişmeler ve internet kullanımının yaygınlaşması, Türkiye' nin uluslararası piyasaların bir parçası olmak istemesi ve ticaret kanununu etkileyen yeni kanunların yürürlüğe girmiş olması yeni bir ticaret kanununa duyulan ihtiyacın ana sebeplerini oluşturmuştur.

Türk ticari hayatına ilişkin kuralları köklü bir şekilde değiştiren 6102 sayılı Kanun bağımsız denetim alanında önemli değişiklikleri ve yenilikleri de beraberinde getirmiştir. 6102 sayılı Kanun ile; bağımsız denetimin kuralları tek bir çatı altında toplanmış, bağımsız denetim ihtiyari olmaktan çıkarılarak zorunlu hale getirilmiş, murakıplık müessesesine son verilerek mesleki uzmanlık prensibi benimsenmiş, denetimin zorunlu organ niteliğine son verilmiş, finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun hazırlanması kuralı ve riskin erken saptanması komitesinin oluşturulması zorunluluğu getirilmiştir. Bu sayılanlar dışında bağımsız denetim alanını doğrudan ve dolaylı olarak etkileyen pek çok yenilik te 6102 sayılı Kanunda kendisine yer bulmuştur.

<sup>124</sup> <http://www.hurriyet.com.tr/ekonomi/18277140.asp>

### **3. BÖLÜM:**

#### **6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU KAPSAMINDA BAĞIMSIZ DENETİM**

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 329-563 üncü maddeler arasında düzenlenen anonim şirketlerde uygulanacak bağımsız denetime ilişkin ilke ve kuralları, “Denetleme” başlığı altında 397-406 ncı maddeler arasında düzenlemiştir. Türk Ticaret Kanununda anonim şirket dışındaki sermaye şirketlerinde uygulanacak bağımsız denetimin kuralları ayrıca düzenlenmemiştir. Kanun, 565 inci maddede yaptığı atıfla, 564-572 nci maddeler arasında düzenlenen sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde bağımsız denetim hususunda anonim şirket hükümlerinin uygulanacağını açıklamıştır. Kanun ayrıca 635 inci maddede yaptığı düzenleme ile bazı istisnalar saklı kalmak kaydıyla anonim şirketin bağımsız denetime ilişkin hükümlerinin Kanununun 573-644 üncü maddeleri arasında düzenlenen limited şirketlere de uygulanacağını belirtilmiştir.

Türk Ticaret Kanununun Denetleme bölümünde yapılan düzenlemeler yalnızca anonim şirketi muhatap olsa dahi bu hükümler tüm sermaye şirketleri için geçerlilik kazanmıştır. Bu nedenle aşağıda kanun düzenlemesine sadık kalınarak anonim şirketleri özne olarak kabul eden açıklamalar sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ve limited şirketler için de geçerli olacaktır.

#### **3.1.ANONİM ŞİRKETLERDE BAĞIMSIZ DENETİM DÜZENLEMELERİ**

Bu bölümde 6102 sayılı Kanun düzenlemelerine göre denetimin organ niteliği incelenecek ve Kanunda bağımsız denetime ilişkin düzenlemelerin yapıldığı Denetleme başlıklı bölüm hükümleri Kanundaki sıralama takip edilerek ilgili mevzuat hükümleriyle birlikte ele alınacaktır.

Bağımsız denetim hükümleri açıklanırken Kanunun resmi gazetede yayımlandığı tarihten bugüne kadar geçirdiği değişimin daha net anlaşılabilmesi için kanun



maddelerinin ilk düzenlemesi, 6335 sayılı Kanun değişikli sonrası geçirdikleri değişim ve 6455 sayılı Kanun değişikliği sonrası nihai içerikleri açıklanmıştır.

### 3.1.1. Denetimin Organ Niteliğini Kaybetmesi

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu 6762 sayılı eski ticaret kanununda olduğu gibi anonim şirketlerde uygulanacak hesap denetimini müstakil bir bölümde ele almıştır. Yalnızca iç denetimi düzenleyen 6762 sayılı Kanun<sup>125</sup> “Murakıplar” başlığını tercih ederken, bağımsız denetime ilişkin hüküm getiren 6102 sayılı Kanun güncel Türkçeyi kullanmış ve “Denetleme” başlığını kullanmayı uygun bulmuştur. eTTK’ nın m. 347-359 arasında 13 ayrı maddede düzenlediği murakıplık mesleği nitelik değiştirerek 6102 sayılı TTK’ da m. 397-406 arasında 10 maddede kendi içinde bütünlük arz edecek şekilde ele alınmıştır. Böylelikle anonim şirketlerin hesaplarının denetim sistemi, konusu, kapsamı, bu denetimi gerçekleştirebilecek kimseler, bunlarda aranan nitelikler, bunların yetkilendirilmesi ve seçilme şekli, azli, denetlenen şirkete karşı sorumlulukları, hukuki ve cezai sorumlulukları, denetimi yapılan şirket ile ilişkileri, organ nitelikleri, denetim neticesinde verilecek raporun niteliği gibi denetime dair tüm konular tamamen değiştirilmiştir.

Bu değişikliklerden en çok göze çarpan şüphesiz 6762 sayılı Kanunda şirketin üç kanunî organından biri olarak sayılan murakıplığın yeni Kanunda benzer bir düzenlemeyle karşılık bulmamasıdır. Bu doğrultuda Kanunun bir bütün olarak uyumunun sağlanması amacı ile 6762 sayılı Kanunda murakıplara tanınan genel kurulu toplantıya çağırma ve yönetime ilişkin görev ve yetkiler de yeni Kanunun kapsamına alınmamıştır (TTK m. 397 m.g.).

Kanun, denetçinin şirket organı olup olmadığı konusunda açık bir hükme yer vermese de anonim şirketin zorunlu organları olarak yalnızca genel kurul ve yönetim kurulunu saymıştır. Denetimin genel çerçevesinin çizildiği 397 nci maddenin gerekçesinde 6762 sayılı Kanunda denetimin şirketin üç kanunî organından biri olan ve uzman bilgisine sahip olması zorunlu bulunmayan murakıplar eli ile yapıldığı ve fakat yeni Kanunda bu

<sup>125</sup> İsviçre Borçlar Kanununu kaynak alan Eski Türk Ticaret Kanunu çağının çok ötesinde hazırlanmış olmasına karşın yürürlüğe girdiği 1957 yılında ve sonrasında şirketlerin büyük oranda aile şirketi olarak oluşturulması ve buna bağlı olarak bağımsız denetim talep edecek yeterli sayıda ve büyüklükte işletme olmaması 6762 sayılı eTTK’ da denetime yönelik düzenlemelerin sınırlı kalmasına neden olmuştur.

görevin bağımsız meslek mensuplarına verildiği belirtilmiştir. Yeni düzenlemeyle denetimin tamamen şirket dışından bağımsız uzman meslek mensuplarından alınacak bir hizmet niteliği kazanması denetimin organ niteliğine son verildiğine yönelik görüşleri de destekler niteliktedir<sup>126</sup>.

Denetimin organ niteliğine son veren Kanun, bununla da yetinmemiş bağımsızlığın muhafazası için denetimin şirketin bir başka organının eline geçmesini veya zamanla şirket bünyesinde organlaşmasını engellemeye çalışmıştır. 397 nci madde gerekçesine göre denetim işlevi, hiçbir kısmı veya yönü ile başka bir organa devredilemeyecek veya doğrudan ya da dolaylı olarak kullanılamayacaktır. TTK m. 397 ve devamında öngörülen denetim, bütünü ile yalnızca denetçilere aittir ve denetim işlevine ilişkin yetkilerin tamamı devredilemez ve vazgeçilemez niteliktedir (TTK m. 397 m.g.).

### 3.1.2. TTK m. 397 Kapsamında Bağımsız Denetim

TTK' nın Resmi Gazete' de yayımlandığı ilk halinde denetimin genel çerçevesinin çizdiği 397 nci maddenin birinci fıkrasında denetimin ne olduğu tanımlanmamış ancak denetimden ne anlaşılması gerektiği ve denetimin kapsamına hangi hesap ve tabloların girdiği açıklamıştır. Buna göre;

*“Anonim şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir. Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtmayı yansıtmadığı da denetim kapsamı içindedir.”*

Kanunun bu haliyle bir reform olarak anılmasının asıl sebebi olan 397 nci madde hiçbir ayrıma gitmeksizin büyük, küçük ve orta ölçekli, halka açık olan veya olmayan, hisse senetleri borsada işlem gören ya da görmeyen özel ve kamu sektörüne dâhil tüm anonim şirketlerde ve şirketler topluluklarında bağımsız denetimi zorunlu tutmuştur. Tasarı Komisyonu, kanun metnini hazırlarken referans aldığı Alman Ticaret Kanunundaki düzenlemenin bir adım ötesine geçmiş ve Alman Ticaret Kanununda yer alan küçük

<sup>126</sup> 6102 sayılı TTK' ya göre denetçinin organ sayılmamasının nedenleri için bkz. İsmail Cem **Soykan**, *Anonim Ortaklıklarda Organ Yokluğu*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2012, s. 312-319.

anonim şirketlere yönelik denetim istisnasına yer vermemiştir<sup>127</sup> (TTK m. 397/1 m.g.). Bu düzenleme ile mevcut 900.000 civarında sermaye şirketinin tamamının bağımsız denetimi öngörülmüştür. Tüm sermaye şirketlerini bağımsız denetimin kapsamına alan Kanun, ölçeği ne olursa olsun her bir şirketin ticari hayata olan etkisini önemsemiş ve sermaye şirketi unvanı taşıyan her bir şirketin iş hacmine ve büyüklüğüne bakmaksızın aktif bir denetimden geçmesini istemiştir.

Madde gerekçesinde küçük anonim şirketlerin neden bağımsız denetim kapsamına dâhil edildiğine dair herhangi bir açıklama yapılmamıştır. Ancak Tekinalp' in TTK' nın kanunlaşmasının ardından çeşitli gazetelere verdiği röportajlardan anlaşıldığı kadarıyla küçük sermaye şirketlerinin bağımsız denetim kapsamına alınmasıyla, ticaret siciline kayıtlı olup ve fakat faal olmayan şirketlerin varlığına son verilmesi amaçlanmıştır<sup>128</sup>. Yani küçük ve kısmen orta büyüklükteki sermaye şirketlerinin denetim kapsamına alınması ile amaçlanan, bunların aktif denetimden geçmesi, bu suretle bu şirketlerin mikro çevresinin korunarak genel anlamda ekonominin güven altına alınması değildir. Tekinalp' in açıklamalarından anlaşıldığı kadarıyla küçük ölçekli anonim şirketlerin denetim kapsamına alınmasıyla sadece ticaret sicili gazetesinde kayıt fazlalığı yaratan bu şirketlerin budanması amaçlanmıştır. Bu düşünceyi paylaşan pek çok uzman kimse, hükmün uygulanmaya başlanmasıyla anonim şirket sayısının yarıdan fazla azalacağını iddia etmişlerdir. Buna göre, denetim maliyetini karşılayamayacak olan atıl anonim şirketler ya tasfiye olacak ya da denetimden geçer not alamayarak kapatılacaklardır.

Tekinalp' e göre günümüzde çok sayıda sermaye şirketinin var olmasının ve bunların büyük çoğunun naylon şirket olmasının asıl sebebi 1982 yılında 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa 2772 sayılı Kanunla eklenen hayat standardı esasıdır (Armağan, 2003, s. 266). Hayat standardı esası, ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı için getirilen bir vergi güvenlik önlemi olarak kazanılsın kazanılmasın belli bir verginin ödenmesi ilkesine dayanıyordu (Armağan, 2003, s. 271). Serbest meslek mensupları ve

<sup>127</sup> Alman Ticaret Kanunu ( HGB) yalnızca orta ve büyük ölçekteki sermaye şirketleri açısından bağımsız denetimi zorunlu kılmıştır. Ayrıntılı bilgi için bkz. [http://www.gesetze-im-internet.de/hgb/\\_316.html](http://www.gesetze-im-internet.de/hgb/_316.html) . Küçük ölçekli sermaye şirketleri açınsındansa aktif toplamı, yıllık net satış hasılatı ve çalışan sayısı bakımından getirdiği üç kriterden en az ikisini sağlayamayanları bağımsız denetimden muaf tutmuştur. Ayrıntılı bilgi için bkz. [http://www.gesetze-im-internet.de/hgb/\\_267.html](http://www.gesetze-im-internet.de/hgb/_267.html)

<sup>128</sup> <http://www.hurriyet.com.tr/yazarlar/19212320.asp>  
<http://www.taraf.com.tr/yazilar/nese-duzel/unal-tekinalp-patronlardan-hukumete-buyuk-baski/21554/>

esnafların, varsayıma dayanan bir kazanç üzerinden hayat standardı esas ve artan oranda gelir vergisi ile vergilendirilmesi, bunların şirketlere göre çok daha ciddi vergi yükü ile karşılaşmasına yol açıyordu. Sermaye şirketlerinin hayat standardı esasından muaf tutulması sonucu vergisel avantaj elde etmek isteyen pek çok serbest meslek erbabı ve esnaf, sermaye şirketi olarak yapılanmaya başlamıştır. Özellikle limited şirket kurmanın yalnızca 2.000 liralık sermaye karşılığı mümkün olması bu dönemde şirket sayısında patlamaların yaşanmasına sebep olmuştur. Bu durum limited şirketlerin anonim şirketlere oranla yedi kat fazla olmasını da açıklar niteliktedir. Ancak bu şirketlerin gerçekten üretim ve satış yapmaması, mevcut sermaye şirketlerinin yarısından fazlasının naylon şirket niteliğinde olmasına yol açmıştır. Ticaret hacmi, üretim, sanayileşme gibi ekonomik verilerde bir artış yaşanmamasına rağmen sermaye şirketi sayısının sürekli olarak artması ülke içinde ve dışında güvensizliğin de artmasına yol açmıştır<sup>129</sup>.

Tekinalp' e göre hayat standardı esas uygulamasına 2001 yılında son verilmesine rağmen yalnızca vergisel avantaj sağlamak için kurulan sermaye şirketleri tasfiye olmayıp varlıklarına devam etmişlerdir. Zira kayıt dışılığı bu naylon şirketler vasıtasıyla yürütenler, şirketleşme yoluyla vergi ödemekten kaçınabilmiş ve maddi menfaat sağlayabilmişlerdir. Bu yapılanmaya son vermek isteyen Türk Ticaret Kanunu küçük ve orta ölçekteki anonim şirketlere de denetim zorunluluğu getirerek yalnızca gerçek anlamda ticaret yapan şirketlerin varlıklarına devam edebilmesi ve böylece kayıt dışı ekonominin de en aza indirilmesini hedeflemiştir.

Küçük ölçekli anonim şirketlerin denetim kapsamına alınmasıyla yalnızca mevcut naylon şirketlerin tasfiyesi amaçlanmamış, gelecekte aynı amaçla kurulmak istenen şirketlerin de önüne geçilmeye çalışılmıştır. Kanun bu hükmüyle bundan sonra kurulacak şirketlerin ancak denetimi ve denetimin maliyetini göze almaları ve göğüsleyebilecek olmaları halinde sermaye şirketi olarak kurulmaları yönünde bir ön ikazda bulunmuştur. Küçük şirketlerin denetimden muaf tutulduğu ülkelerde uzun süredir kurumsal yönetim, şeffaflaşma ve hesap verebilirlik ilkelerinin hâkim olduğu ve son olarak denetimin yarattığı asıl maliyetin ancak sağladığı yarar ile kıyaslanması suretiyle ölçülebileceği gerçeği göz önünde bulundurulmalıdır. Zira denetimin zaman ve

<sup>129</sup> Zaman içinde kurulan ve kapanan sermaye şirketlerine ilişkin istatistik verileri için bkz. <http://www.tobb.org.tr/BilgiErisimMudurlugu/Sayfalar/KurulanKapananSirketistatistikleri.php>

parasal olarak şirketler üzerinde oluşturacağı maliyet, şirketin işlerine yeterince vakıf olmayan şirket ortakları, potansiyel yatırımcılar ile tedarikçiler, kreditorler ve müşteriler gibi işletme çevresini oluşturan paydaşlar açısından yeterli ve güvenilir bilginin sağlayacağı fayda ile karşılaştırılarak değerlendirilmelidir (Tuncer, 2012: 4).

6102 sayılı Kanunun yürürlük tarihinin yaklaşmasıyla TOBB, TÜSİAD ve MÜSAD gibi mesleki örgütler denetime ilişkin hükümlerin uygulanma imkânı olmadığı ve Türkiye şartları bakımından bu kadar geniş tutulan düzenlemenin doğru olmadığı gerekçeleriyle bağımsız denetime ilişkin maddelerin değiştirilmesi için yoğun bir lobi faaliyeti yürütmüşlerdir<sup>130</sup>. Mesleki kuruluşların, işadamlarının, kanaat önderlerinin, sivil toplum örgütlerinin ve yayın kuruluşlarının Kanunun değiştirilmesi yönündeki baskıları sonuç vermiş ve Gümrük ve Ticaret Bakanlığı 6102 sayılı TTK' da değişiklik içeren 44 maddelik kanun tasarısı hazırlamıştır. Tasarı metni Ekonomiden Sorumlu Başbakan Yardımcısı Ali Babacan başkanlığında Maliye, Sanayi, Ticaret ve Gümrük Bakanları ile TOBB Başkanı Hisarcıklıoğlu' nun katılımıyla toplanan 18, 19 ve 20 nci Ekonomik Koordinasyon Kurullarında görüşülmüş ve TTK' nın eleştirilen maddelerinin değiştirilmesi yönünde uzlaşa sağlanmıştır<sup>131</sup>. Neticede 303 sıra sayılı Adalet Komisyonu Raporunun genel gerekçesinde belirtildiği üzere uygulamada ortaya çıkabilecek sorunların asgariye indirilebilmesi amacıyla hazırlanan 6335 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun<sup>132</sup>, 6102 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesine yalnızca dört gün kala 26.06.2012 tarihinde TBMM Genel Kurulunda kabul edilmiştir. Bağımsız denetim uygulamalarına ilişkin yeni bir yöntem benimseyen ve 50 maddeden oluşan 6335 sayılı Kanun ile 6102 sayılı TTK' nın bağımsız denetime ilişkin 397, 400, 403, 404 ve 554 üncü maddeleri değiştirilmiştir.

### **3.1.2.1.6335 Sayılı Kanun İle Yapılan Değişiklik**

6335 sayılı Kanunun 18 inci maddesi ile 6102 sayılı Kanunun 397 nci maddesinin birinci ve ikinci fıkraları değiştirilmiş ve maddeye yeni bir fıkra eklenmiştir. Buna göre TTK m. 397 şu şekilde düzenlenmiştir:

<sup>130</sup> <http://www.taraf.com.tr/yazilar/nese-duzel/unal-tekinalp-patronlardan-hukumete-buyuk-baski/21554/>

<sup>131</sup> <http://www.hurriyet.com.tr/ekonomi/20794067.asp>

<sup>132</sup> RG 30.06.2012 s. 28339.

*“Dördüncü fıkra uyarınca denetime tabi olan anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir. Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı da denetim kapsamı içindedir.*

*Denetime tabi olanlar, hazırlanmış olan finansal tablolarının denetimden geçip geçmediğini, denetimden geçmiş ise denetçi görüşünü ilgili finansal tablonun başlığında açıkça belirtmek zorundadır. Bu hüküm, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu için de uygulanır. Denetime tabi olduğu hâlde, denetletilmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, düzenlenmemiş hükmündedir.*

*Şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, denetleme raporunun sunulmasından sonra değiştirilmişse ve değişiklik denetleme raporlarını etkileyebilecek nitelikteyse, finansal tablolar ile birinci fıkra çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu yeniden denetlenir. Yeniden denetleme ve bunun sonucu, raporda özel olarak açıklanır. Denetçi görüşünde de yeniden denetlemeyi yansıtan uygun eklere yer verilir.*

*398 inci madde kapsamında denetime tabi olacak şirketler Bakanlar Kurulunca belirlenir.”.*

### **3.1.2.1.1. Bağımsız Denetime Tabi Şirketler**

6335 sayılı Kanunun 18 inci maddesi ile ticaret kanununun, tüm sermaye şirketlerini denetim kapsamına alan 397 nci maddesine eklenen dördüncü fıkra ile Alman Ticaret Kanunundaki yapıya benzer bir yol izlenmiştir. Yapılan düzenlemeyle tüm sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi olması kuralı terk edilmiş ve hangi ölçekte ve türdeki şirketlerin bağımsız denetime tabi olacağı belirleme yetkisi Bakanlar Kuruluna bırakılmıştır.

Altı aylık bir çalışma süreci sonunda hazırlıkları tamamlanan 19.12.2012 tarihli ve 2012/4213 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair

Bakanlar Kurulu Kararı, 23.01.2013 tarihli ve 28537 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanmış ve fakat 01.01.2013 tarihinden itibaren geçerlilik kazanmıştır. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 398 inci maddesi kapsamında denetime tabi olacak şirketleri belirleyen Bakanlar Kurulu Kararı, bu şirketleri; büyüklüklerine göre bağımsız denetime tabi olacak şirketler, doğrudan bağımsız denetime tabi olacak şirketler ve faaliyet konularına ve büyüklüklerine göre bağımsız denetime tabi olacak şirketler olarak üç gruba ayrılmıştır.

### **3.1.2.1.1.1.Büyüklüklerine Göre Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketler**

Bakanlar Kurulu Kararı tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte aktif toplam, yıllık net satış hasılatı ve çalışan sayısına ilişkin belirlenen üç ölçütten en az ikisini art arda iki hesap döneminde aşan şirketleri müteakip hesap döneminden itibaren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname hükümleri çerçevesinde yürütülecek bağımsız denetimin kapsamına dâhil etmiştir (BKK m. 4/1). Bu belirleme yapılırken şirketin aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı bakımından yürürlükteki mevzuat uyarınca hazırladıkları son iki yıla ait finansal tabloları, çalışan sayısı bakımından ise son iki yıla ait ortalama çalışan sayısı esas alınacaktır (BKK m. 4/2). Bağımsız denetime tabi olma şartını sağlayamayan ya da bir hesap döneminde söz konusu ölçütlerden en az ikisinin sınırlarının yüzde yirmi veya daha fazla altında kalan şirketler, müteakip hesap döneminden itibaren bağımsız denetim kapsamından çıkacaklardır (BKK m. 4/1).

2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının üçüncü maddesinin birinci fıkrasında tespit edilen ölçütler şu şekildedir:

- a) Aktif toplam için 150 milyon ve üstü Türk Lirası
- b) Yıllık net satış hasılatı için 200 milyon ve üstü Türk Lirası
- c) Çalışan sayısı için 500 ve üstü

2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında sermaye şirketleri için belirlenen hadler çok yüksek tutularak TTK’ nın getirdiği bağımsız denetim uygulamaları adeta dolaylı olarak engellenmiştir. Ölçütlerin fahiş olduğuna yönelik görüşlerin gerekçelendirilmesi açısından Türkiye’ nin 500 Büyük Sanayi Kuruluşu listesine 2011 ve 2012 yıllarında 500 üncü sıradan giren şirketlerin aktif büyüklüklerine ve yıllık net satış hasılatına bakmak yeterli olacaktır. Örneğin kararda aktif toplama ilişkin alt sınır 150 milyon lira

olarak belirlenmiş, 2012 yılına ait listenin 500 üncü sırasında yer alan şirketin aktif toplamı 128.247.982 lira, 2011 yılına ait listenin 500 üncü sırasında yer alan şirketin aktif toplamı ise 140.375.459 lira olarak gerçekleşmiştir. Kararda yıllık net satış hasılatına ilişkin alt sınır ise 200 milyon lira olarak belirlenmiş, 2012 yılına ait listenin 500 üncü sırasında yer alan şirketin yıllık net satış hasılatı 166.219.759 lira, 2011 yılına ait listenin 500 üncü sırasında yer alan şirketin yıllık net satış hasılatı ise 160.612.078 lira olarak gerçekleşmiştir<sup>133</sup>. İSO' nun yayınladığı 500 Büyük Sanayi Kuruluşundan 150 milyon liralık aktif toplam eşliğini aşan şirket sayısı 2011' de 331 iken 2012' de 337 olmuştur. 200 milyon liralık yıllık net satış hasılatı eşliğini aşan şirket sayısı 2011' de 370 iken 2012' de 402 olmuştur. 500 çalışan eşliğini aşan şirket sayısı ise 2011' de 259, 2012' de 257 şirketle sınırlı kalmıştır<sup>134</sup>.

Kamu Gözetimi Kurumu, Bakanlar Kurulu Kararının yayınlanmasının ardından bağımsız denetime tabi olacak şirketlere ilişkin yaptığı duyuruda 2013 yılı için 2.500 civarında şirketin bağımsız denetime tabi olduğunu, bağlı ortaklıklar ve iştirakler de dikkate alındığında, bu sayının bir miktar daha arttığını açıklamıştır<sup>135</sup>. KGK yaptığı duyuruda Avrupa Birliği direktifinde KOBİ' den büyük işletmelerin tamamının denetiminin öngörüldüğünü ancak 2012 yılı verilerine göre, KOBİ Yönetmeliğinde belirtilen kriterlere göre Türkiye' de KOBİ' den büyük şirket sayısının 7.300 civarında olmasına karşın bunların sadece 2.500' ünün bağımsız denetim kapsamına alınmış olduğunu açıklamıştır<sup>136</sup>. Dolayısıyla 4.800 KOBİ' den büyük şirket, 2012/4213 sayılı Kararla bağımsız denetim kapsamı dışında bırakılmıştır. TTK' nın genel gerekçesinde

<sup>133</sup> İSO tarafından yayımlanan Türkiye' nin 500 Büyük Sanayi Kuruluşu listesi için bkz. <http://www.iso.org.tr/projeler/arastirmalar/turkiyenin-500-buyuk-sanayi-kurulusu/>

<sup>134</sup> 500 Büyük Sanayi Kuruluşu listesinde yer alıp ta Bakanlar Kurulu Kararının belirlediği hadleri aşan şirketlerin büyük bir kısmı halka açık şirketlerdir. Halka açık şirketler zaten SPK kapsamında bağımsız denetime tabi olduğu için Bakanlar Kurulu Kararıyla bağımsız denetim kapsamına alınmak bunlar için bir değişiklik yaratmamıştır. Halka açık şirket sayısı Mart 2015 itibarıyla 678' dir. Bunlardan 557' si hisse senetleri BİST' te işlem gören (ayrıntılı bilgi için bkz. <http://kap.gov.tr/sirketler/islem-goren-sirketler/tum-sirketler.aspx?submenuheader=0>), 121' i ise hisse senetleri BİST' te işlem görmeyen (ayrıntılı bilgi için bkz. <http://www.spk.gov.tr/apps/ofd/iletisim.aspx?submenuheader=0>) şirketlerdir.

<sup>135</sup> Sivas SMMM Odasının 18.11.2014 tarihinde düzenlediği konferansa konuşmacı olarak katılan KGK başkanı Seyit Ahmet Baş, 2013 yılı için imzalanan denetim sözleşmesi sayısını 2.580 olarak açıklamıştır.

<sup>136</sup> KGK duyurusu için bkz. [http://www.kgk.gov.tr/content\\_detail-191-578-bagimsiz-denetime-tabi-olacak-sirketler-duyurusu.html](http://www.kgk.gov.tr/content_detail-191-578-bagimsiz-denetime-tabi-olacak-sirketler-duyurusu.html)



kanunun yapım amaçlarından birinin de Avrupa Birliği müktesebatıyla uyum sağlamak olduğu belirtilirken yapılan bu düzenleme ile Avrupa Birliği uygulamalarına uyumdan uzaklaşmıştır. Zira Karar neticesinde TTK' nın denetime ilişkin hükümleri Türkiye' de faaliyette olan 100.000' den fazla anonim şirketin yüzde üçünü dahi kapsamayacak şekilde düzenlenmiştir.

Ancak Kararda bağımsız denetime tabi olacak şirketlere ilişkin ölçütler belirlenirken bunların toplam şirket sayısı içindeki oranı değil ekonomik büyüklükleri dikkate alınmıştır. Zira denetime tabi olan 2.500 şirketin aktif toplamı, KOBİ' den büyük şirketlerin aktif toplamlarının % 88' ini, Kurumlar Vergisi mükelleflerinin aktif toplamlarının ise % 68' ini oluşturmaktadır. Gümrük ve Ticaret Bakanlığının verilerine göre 31 Ocak 2013 tarihi itibarıyla 101.075' i anonim şirket 767.339' u limited şirket olmak üzere Türkiye' de kurulu toplam 868.414 sermaye şirketi mevcut görünmektedir (Özkorkut, 2013, s. 117). KGK' nın yaptığı açıklama ile Bakanlığın verdiği bu bilgi birlikte değerlendirildiğinde ekonomideki mevcut aktif toplamın % 68' inin, sermaye şirketlerinin yalnızca % 0,3 ünün elinde bulunduğu, yani sermayenin küçük bir grubun hâkimiyeti altında olduğu görülmektedir<sup>137</sup>. Bu açıklamalar ışığında 2013 yılı için sermaye şirketlerinin yalnızca % 0,3' ü bağımsız denetimden geçmiştir. Bu durum, Bakanlar Kurulu Kararı ile denetimi öngörülen şirketlerin niceliğinden ziyade niteliğinin ön planda tutulduğunu göstermektedir. Dolayısıyla Bakanlar Kurulu Kararı neticesinde Türkiye' de kurulu mevcut şirketlerin yalnızca binde üçüne yakını denetlenirken aktif toplamın % 68' i denetlenmiştir. Daha da çarpıcı bir ifade kullanmak gerekirse bağımsız denetim kapsamı dışında kalan şirketlerin tamamının yani Türkiye' de kurulu şirketlerin % 99,7' sinden fazlasının denetlenmesi halinde aktif toplamın yalnızca % 32' si denetlenmiş olacaktı. Bu örnek denetlenen şirketlerin sayısından ziyade niteliklerinin çok daha önemli olduğunu gözler önüne sermektedir.

2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, sermaye şirketleri için öngörülen ölçütlerin çok yüksek miktarlarda belirlendiği ve bu suretle TTK' nın bağımsız denetime ilişkin ana felsefesinin dolaylı olarak uygulanamaz hale getirildiği gerekçeleriyle eleştirilmiştir. Eleştiriler neticesinde bağımsız denetime tabi olacak şirketler için getirilen ölçütleri değiştiren 2014/5973 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Olacak

<sup>137</sup> Bu bilgiler aynı zamanda Türkiye' de kurulu sermaye şirketlerinin % 80' e yakınının KOBİ niteliğinde olduğunu göstermektedir.

Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararda Değişiklik Yapılması Hakkında Karar 1 Ocak 2014 tarihinden itibaren geçerlilik kazanmak üzere 14.03.2014 tarihli ve 28941 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanmıştır. 2014/5973 sayılı Kararın birinci maddesi ile 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının üçüncü maddesinin birinci fıkrasının (a), (b) ve (c) bentleri aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

- a) Aktif toplamı 75 milyon ve üstü Türk Lirası
- b) Yıllık net satış hasılatı 150 milyon ve üstü Türk Lirası
- c) Çalışan sayısı 250 ve üstü

Yapılan düzenleme ile bağımsız denetime tabi olan şirket sayısı 2013 hesap yılı için 2.500 iken 2014 hesap yılı için 3.500’ e çıkartılmıştır. 2014 hesap yılı için bağımsız denetime tabi olan 3.500 şirketin aktif büyüklüğü Kurumlar Vergisi mükelleflerinin toplam aktif büyüklüğünün % 74’ ünü oluşturmaktadır<sup>138</sup>. Dolayısıyla 2014 yılında aktif toplamın % 74’ ü bağımsız denetimden geçmiştir. Ancak 2014 yılında da 3.800 KOBİ’ den büyük şirket, bağımsız denetim kapsamı dışında bırakılmıştır.

2014/5973 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile toplam aktif büyüklüğünün % 74’ ünün bağımsız denetime tabi olması da yeterli görülmemiş ve bağımsız denetime tabi olacak şirketler için getirilen ölçütleri yeniden değiştiren 2014/7149 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararda Değişiklik Yapılması Hakkında Karar 1 Ocak 2015 tarihinden itibaren geçerlilik kazanmak üzere 01.02.2015 tarihli ve 29254 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanmıştır. 2014/7149 sayılı Kararın birinci maddesi ile 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının üçüncü maddesinin birinci fıkrasının (a), (b) ve (c) bentleri aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

- a) Aktif toplamı 50 milyon ve üstü Türk Lirası
- b) Yıllık net satış hasılatı 100 milyon ve üstü Türk Lirası
- c) Çalışan sayısı 200 ve üstü<sup>139</sup>

<sup>138</sup> <http://www.yarimadagazetesi.com/haberler/guncel/bagimsiz-denetimde-beklentiler-ve-gelismeler-konferansi/>

<sup>139</sup> AB kriterlerine göre bir şirketin bağımsız denetim kapsamına alınabilmesi için; aktif toplam için dört milyon euro, net satış hasılatı için sekiz milyon euro ve çalışan sayısı için 50 ve üzeri olan üç kriterden en az ikisini iki yıl üst üste sağlaması gerekir.

2014/7149 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 2015 hesap yılında 5.000 civarında şirketin bağımsız denetime tabi olacağını tahmin edilmektedir<sup>140</sup>. Bağımsız denetime tabi olacak 5.000 şirketin aktif toplamının ise Kurumlar Vergisi mükelleflerinin toplam aktif büyüklüğünün % 82-85' ini oluşturacağı tahmin edilmektedir<sup>141</sup>. 2014/7149 sayılı Karar ile bağımsız denetim kapsamı dışında kalan KOBİ' den büyük şirket sayısı 2015 hesap yılında 2.300' e indirilmiştir.

2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen ölçütlerin, KOBİ' den büyük şirketlerin tamamının bağımsız denetim kapsamına alınmaya kadar düşürülerek değiştirilmesi beklenmektedir. Bu beklenti 2016 yılının başında 2012/4213 sayılı Kararın tekrar değiştirileceği tahminini güçlendirmektedir. KOBİ' den büyük şirketlerin tamamının bağımsız denetim kapsamına alınması Türkiye' deki aktif büyüklüğün % 90' ından fazlasının denetimden geçmesi sonucunu doğuracaktır. Böylece 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun ilk düzenlemesiyle hedeflenen nicelik bakımından tüm şirketlerin denetimi sağlanmasa dahi nitelik bakımından aktif büyüklüğün tamamına yakınının denetimi sağlanmış olacaktır.

6335 sayılı Kanun düzenlemesi ile tüm sermaye şirketlerinin denetimini ilke edinen anlayıştan vazgeçilmiş ve Bakanlar Kurulu Kararı ile bağımsız denetim kapsamının kademeli olarak zaman içinde artırılması hedeflenmiştir. Şüphesiz kapsamın kademeli olarak artırılması denetçi, denetlenen şirket ve KGK açısından kolaylık sağlayacaktır. Zira Türk ticaret hukuku açısından tamamen yeni bir uygulama olan bağımsız denetim bir öğrenme sürecinden geçmektedir. Bu sürecin uzun olsa dahi emin adımlarla tüketilmesi yapılan denetimden verim alınabilmesi için ön şarttır.

### **3.1.2.1.1.2.Doğrudan Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketler**

2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında bağımsız denetime tabi olacak ikinci grup şirketler (I) sayılı listede sayılmıştır. 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının üçüncü maddesinin birinci fıkrasında bu liste kapsamında yer alan şirketlerin aktif toplam, yıllık net satış hasılatı ve çalışan sayısına ilişkin ölçütlere bakılmaksızın tamamının 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname

<sup>140</sup> [http://kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/BKK%20yeni%20limitler%20bas%C4%B1n%20duyurusu\\_.pdf](http://kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/BKK%20yeni%20limitler%20bas%C4%B1n%20duyurusu_.pdf)

<sup>141</sup> <http://www.yarimadagazetesi.com/haberler/guncel/bagimsiz-denetimde-beklentiler-ve-gelismeler-konferansi/>

hükümleri çerçevesinde yürütülecek bağımsız denetimin kapsamına dâhil edildiği belirtilmiştir.

Altı maddeden oluşan (I) sayılı liste şu şekildedir:

- I) *“Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden;*
  - a) *Yatırım kuruluşları,*
  - b) *Kolektif yatırım kuruluşları,*
  - c) *Portföy yönetim şirketleri,*
  - ç) *İpotek finansmanı kuruluşları,*
  - d) *Varlık kiralama şirketleri,*
  - e) *Merkezi takas kuruluşları,*
  - f) *Merkezi saklama kuruluşları,*
  - g) *Veri depolama kuruluşları,*
  - ğ) *Derecelendirme kuruluşları,*
  - h) *Değerleme kuruluşları,*
  - ı) *Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim şirketler.”*

Bu maddede yer alan şirketler SPK’ nın Seri: X No: 22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğinin bağımsız denetime tabi olacak işletmeleri açıklayan beşinci maddesinde de aynen yer bulmuştur. Ancak Tebliğde, Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen işletmelerin yanı sıra yatırım fonları ile konut ve varlık finansmanı fonlarının da bağımsız denetime tabi olduğu belirtilmiştir<sup>142</sup>.

2014/5973 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının ikinci maddesi ile yukarıdaki listeye 12 nci bent olarak *“i) Nitelikli yatırımcılara satılmak üzere pay hariç sermaye piyasası aracı ihraç eden anonim şirketler”* eklenmiş böylece bu şirketlerin tamamı da herhangi bir ölçek ayırımına gitmeksizin bağımsız denetim kapsamına alınmıştır.

<sup>142</sup> Seri: X No: 22 sayılı Tebliğin beşinci maddesi 28.06.2013 tarihli Seri: X No: 28 sayılı Tebliğ ile güncellenmiş ve Bakanlar Kurulu Kararı ile uyum sağlanmıştır.

- 2) *“19.10.2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden;*
- a) *Bankalar,*
  - b) *Derecelendirme kuruluşları,*
  - c) *Finansal holding şirketleri,*
  - ç) *Finansal kiralama şirketleri,*
  - d) *Faktoring şirketleri,*
  - e) *Finansman şirketleri,*
  - f) *Varlık yönetim şirketleri,*
  - g) *Finansal holding şirketleri üzerinde 5411 sayılı Kanunda tanımlandığı şekliyle nitelikli paya sahip olan şirketler.”*

İkinci maddenin (a) bendinde yalnızca banka ifadesi kullanılmış ancak 5411 sayılı Kanunun üçüncü maddesinde banka ifadesinin mevduat bankaları ve katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarını kapsadığı belirtilmiştir. İkinci maddenin (a) bendindeki banka ifadesi 5411 sayılı Kanununda yapılan banka tanımlaması kapsamında geniş anlamda değerlendirilmelidir.

- 3) *“03/06/2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu ile 28/03/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri.”*
- 4) *“İstanbul Altın Borsasında üye olarak faaliyet göstermesine izin verilen yetkili müesseseler, kıymetli madenler aracı kurumları, kıymetli maden üretimi veya ticareti ile iştigal eden anonim şirketler.”*

30 Aralık 2012 tarihli Resmi Gazete’ de yayımlanarak yürürlüğe girmiş olan 6362 sayılı SerPK’ nın 138. maddesi ile Borsa İstanbul Anonim Şirketi (Borsa İstanbul / BİST) İstanbul Menkul Kıymetler Borsası’ nın (İMKB) yerini almak üzere ihdas edilmiştir (Özkorkut, 2013, s. 148). 6362 sayılı SerPK m. 138/4’ te İstanbul Menkul Kıymetler Borsasının ve İstanbul Altın Borsasının tüzel kişiliklerinin, Borsa İstanbul Anonim Şirketinin esas sözleşmesinin tescili ile son bulacağı açıklanmıştır. Bu düzenlemeye paralel olarak 2014/5973 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının üçüncü maddesi ile “İstanbul

Altın Borsasında üye olarak” ibaresi “Borsa İstanbul piyasasında” şeklinde değiştirilmiştir.

- 5) *“10.02.2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu hükümleri uyarınca anonim şirket halinde kurulan tarım ürünleri lisanslı depo şirketleri ile 11.08.1982 tarihli ve 2699 sayılı Umumi Mağazalar Kanunu hükümleri uyarınca anonim şirket şeklinde kurulan şirketler.”*
- 6) *“Ulusal karasal, uydu ve kablolu televizyon sahibi medya hizmet sağlayıcı şirketler.”*

Bakanlar Kurulu Kararının (I) sayılı listesinde sayılan bu şirketlerin bağımsız denetim kapsamına alınması şaşırtıcı olmamıştır. Zira bağımsız denetime ilişkin hüküm içermeyen eTTK’ nın yürürlükte olduğu dönemde de SPK’ nın düzenleme ve denetimine tabi şirketler, Bankacılık Kanununa tabi şirketler, faktoring ve finansman şirketleri, sigorta ve reasürans şirketleri ve bireysel emeklilik şirketleri için zaten bağımsız denetim zorunluluğu vardı. Yani bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin belirlendiği Bakanlar Kurulu Kararının (I) sayılı listesinde bu şirketler zikredilmeseydi dahi bunların denetimini zorunlu tutan ve yürürlükte olan muhtelif hukuki düzenlemelerin mevcudiyetinden ötürü bunlar yine de bağımsız denetim kapsamında kalacaklardı. Ancak denetim, 6102 sayılı Kanun ve Kanuna bağlı ikincil düzenlemelere göre değil SPK, BDDK ve Hazine Müsteşarlığınca yayımlanan çeşitli düzenlemelere göre yürütülecekti. Daha açık bir ifadeyle (I) sayılı listede yayımlanan şirketlerin Kurul kararında yer almasıyla bu şirketlerin de TTK düzenlemelerine bağlı olduğu ve denetimlerini ancak 6102 sayılı Kanun hükümleri doğrultusunda yapabilecekleri kuşkuya yer vermeyecek şekilde netlik kazanmıştır.

### **3.1.2.1.1.3.Faaliyet Konularına ve Büyüklüklerine Göre Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketler**

2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında bağımsız denetime tabi olacak üçüncü grup şirketler (II) sayılı listede sayılmıştır. Bu liste kapsamında yer alan şirketler, tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte her bir maddede ayrı olarak belirtilen sınırlamalar dikkate alınarak, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve 660 sayılı

Kanun Hükmünde Kararname hükümleri çerçevesinde yürütülecek bağımsız denetimin kapsamına dâhil edilmiştir (BKK m. 3/2).

Yedi maddeden oluşan (II) sayılı liste şu şekildedir:

- 1) *“Sermayesinin en az % 25’ i kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına, sendikalara, derneklere, vakıflara, kooperatiflere ve bunların üst kuruluşlarına doğrudan veya dolaylı olarak ait olan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar.*
  - a) *Aktif toplamı 40 milyon ve üstü Türk Lirası,*
  - b) *Yıllık net satış hasılatı 50 milyon ve üstü Türk Lirası,*
  - c) *Çalışan sayısı 125 ve üstü.*
- 2) *Yurt çapında günlük olarak gazete yayımlayan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar.*
  - a) *Aktif toplamı 50 milyon ve üstü Türk Lirası.*
  - b) *Yıllık net satış hasılatı 75 milyon ve üstü Türk Lirası.*
  - c) *Çalışan sayısı 175 ve üstü.*
- 3) *Kaynak tahsisi içermeyen yetkilendirme sahibi şirketler ile çağrı merkezi şirketleri hariç olmak üzere, 15.01.2004 tarihli ve 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu, 05.11.2008 tarihli ve 5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 1525 inci maddesi kapsamında Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu denetimine tabi olan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar.*
  - a) *Aktif toplamı 75 milyon ve üstü Türk Lirası*
  - b) *Yıllık net satış hasılatı 100 milyon ve üstü Türk Lirası*
  - c) *Çalışan sayısı 250 ve üstü”*

Üçüncü maddede yer alan ölçütler 2014/7149 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının ikinci maddesi ile şu şekilde değiştirilmiştir;

- a) *“Aktif toplamı 50 milyon ve üstü Türk Lirası*
- b) *Yıllık net satış hasılatı 100 milyon ve üstü Türk Lirası*
- c) *Çalışan sayısı 200 ve üstü”*
- 4) *“20.02.2001 tarihli ve 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu, 18.04.2001 tarihli ve 4646 sayılı Doğalgaz Piyasası Kanunu, 04.12.2003 tarihli ve 5015*

*sayılı Petrol Piyasası Kanunu ve 02.03.2005 tarihli ve 5307 sayılı Sıvılaştırılmış Petrol Gazları (LPG) Piyasası Kanunu ve Elektrik Piyasası Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun uyarınca Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu düzenlemelerine tabi olarak faaliyet gösteren lisans, sertifika veya yetki belgesi sahibi şirketlerden (4046 sayılı Kanun hükümlerine tabi kamu iktisadi teşebbüsleri hariç) aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar.*

- a) Aktif toplamı 75 milyon ve üstü Türk Lirası.*
- b) Yıllık net satış hasılatı 100 milyon ve üstü Türk Lirası.*
- c) Çalışan sayısı 250 ve üstü.”*

Dördüncü maddede yer alan ölçütler 2014/7149 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının üçüncü maddesi ile şu şekilde değiştirilmiştir;

- a) “Aktif toplamı 50 milyon ve üstü Türk Lirası.*
- b) Yıllık net satış hasılatı 100 milyon ve üstü Türk Lirası.*
- c) Çalışan sayısı 200 ve üstü.”*

Bu maddede yer alan hükümler sadece kamu iktisadi teşebbüsleri bakımından olmak üzere 01.01.2015 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır (BKK g.m. 1).

- 5)** *“Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında halka açık sayılan şirketlerden<sup>143</sup> aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar.*
- a) Aktif toplamı 15 milyon ve üstü Türk Lirası*
- b) Yıllık net satış hasılatı 20 milyon ve üstü Türk Lirası*
- c) Çalışan sayısı 50 ve üstü.*
- 6)** *Gayri faal olan veya faaliyetleri geçici olarak durdurulan veya iptal edilmiş olan (gerekli ana sözleşme değişiklikleri ve benzeri prosedür işlemleri henüz gerçekleştirilmemiş olanlar dâhil) iştirak ve şirketler hariç olmak üzere, Tasarruf Mevduatı ve Sigorta Fonunun iştirakleri ile mülga 4389 sayılı*

<sup>143</sup> 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun halka açık ortaklıkları düzenlediği 16 ncı maddesinde payları borsada işlem görmese dahi pay sahibi sayısı 500’ ü aşan anonim ortaklıkların paylarının halka arz olunmuş sayılacağı belirtilmiştir.



*Bankalar Kanunu ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu kapsamında Fon tarafından denetimi ve yönetimi devralınan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar.*

- a) Aktif toplamı 150 milyon ve üstü Türk Lirası*
- b) Yıllık net satış hasılatı 200 milyon ve üstü Türk Lirası*
- c) Çalışan sayısı 500 ve üstü.”*

Altıncı maddede yer alan ölçütler önce 2014/5973 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının ile daha sonra 2014/7149 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının dördüncü maddesi ile değiştirilmiştir. Son düzenleme ile yeni ölçütler şu şekilde belirlenmiştir:

- a) “Aktif toplamı 50 milyon ve üstü Türk Lirası*
- b) Yıllık net satış hasılatı 100 milyon ve üstü Türk Lirası*
- c) Çalışan sayısı 200 ve üstü.”*
- 7) “08.06.1984 tarihli ve 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren kamu iktisadi teşebbüsleri ve bağlı ortaklıkları ile sermayesinin en az % 50’ si belediyelere ait olan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar.*
  - a) Aktif toplamı 40 milyon ve üstü Türk Lirası*
  - b) Yıllık net satış hasılatı 50 milyon ve üstü Türk Lirası*
  - c) Çalışan sayısı 125 ve üstü.”*

Bu maddede yer alan hükümler de 01.01.2015 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır (BKK g.m. 1).

(II) sayılı listede yedi maddede sayılan bu şirketler tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte her biri için ayrı ayrı belirlenen ölçütlerden en az ikisinin sınırını art arda iki hesap döneminde aşmaları durumunda müteakip hesap döneminden itibaren bağımsız denetime tabi olacaklardır. (II) sayılı listede sayılan şirketler de söz konusu ölçütlerden en az ikisine ait sınırların art arda iki hesap döneminde altında kalmaları ya da bir hesap döneminde söz konusu ölçütlerden en az ikisinin sınırlarının yüzde yirmi veya daha fazla altında kalmaları halinde, müteakip hesap döneminden itibaren bağımsız denetim kapsamından çıkacaklardır.

### 3.1.2.1.2. Bağımsız Denetimin Esası

Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararında üç gruba ayrılarak belirlenen ve 2015 hesap yılı için 5.000 civarında olan bağımsız denetime tabi anonim şirketlerin ve şirketler topluluklarının finansal tabloları<sup>144</sup> denetçi tarafından, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına<sup>145</sup> göre denetlenecektir (TTK m. 397/1).

Denetim, esas olarak finansal tabloların incelenmesi ve gerçeğe uygunluğunun tespitiyle ilgilendir ancak kanun koyucu bağımsız denetim kapsamında yalnızca finansal tabloların denetiminin yapılmasını yeterli görmemiş ayrıca finansal tabloların ayrılmaz bir parçası olan yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporlarının<sup>146</sup> denetimini de bağımsız denetimin kapsamına almıştır. Dolayısıyla 6102 sayılı Kanunda öngörülen bağımsız denetim kapsamına, finansal tablolar ve yıllık faaliyet raporları olmak üzere iki ana unsur girmektedir. Kanun gerekçesinde bu iki unsurun denetimi ile tüm şirket muhasebesinin denetlenmesinin amaçlandığı belirtilmiştir.

Finansal tabloların denetiminde herhangi bir sınır çizmeyen Kanun, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetlenmesinde denetçinin yükünü hafifletme adına bazı sınırlar koymuştur. Buna göre yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporlarının denetimi, yalnızca iki analizin yapılacağı sınırlı bir denetimdir (TTK m. 397/1 m.g.). Öncelikli olarak yıllık faaliyet raporları içinde yer alan finansal bilgilerin denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı, bunun yanı sıra bu finansal bilgilerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığı incelenecektir. TTK m. 397/1 kapsamında bağımsız denetçiye yıllık faaliyet raporlarının denetiminde bu iki inceleme dışında başkaca bir görev verilmemiştir.

<sup>144</sup> Anonim şirketlerin finansal tablolarını hazırlamalarına yönelik ilkeler TTK m. 514 ve m. 515’ de, şirketler topluluğunun finansal tablolarını hazırlamalarına yönelik ilkeler ise m. 517’ de düzenlenmiştir.

<sup>145</sup> Türkiye Denetim Standartları, Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 4/1-s hükmünde “660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname uyarınca yürürlüğe konan, bilgi sistemleri denetimi dâhil olmak üzere, bağımsız denetim alanında uluslararası standartlarla uyumlu eğitim, etik, kalite kontrol ve denetim standartları ile bu alana ilişkin diğer düzenlemeleri ifade eder.” şeklinde tanımlanmıştır.

<sup>146</sup> Anonim şirketlerin yıllık faaliyet raporunu hazırlamalarına yönelik ilkeler TTK m. 516’ da, şirketler topluluğunun yıllık faaliyet raporunu hazırlamalarına yönelik ilkeler ise TTK m. 518’ de düzenlenmiştir.

Bağımsız denetçi, şirketin finansal tabloları ile yıllık raporları bağlamında tüm şirket muhasebesinin denetimini yaparken Kamu Gözetimi Kurumunun Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayınlanan Uluslararası Denetim Standartlarını (ISA) referans alarak yayımladığı Türkiye Denetim Standartlarını dikkate alacaktır. KGK, Türkiye Denetim Standartlarını, Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) tarafından düzenlenen ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Uluslararası Kalite Kontrol, Bağımsız Denetim, Sınırlı Bağımsız Denetim, Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetler Standartları Kitabının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan Uluslararası Bağımsız Denetim Standartlarının (ISA) Türkçe tercümesini yaparak yayımlamıştır. Bu yolla KGK, genel ilke ve sorumluluklara ilişkin sekiz BDS, risk değerlendirmesi ve değerlendirilmiş risklere verilecek karşılıklara ilişkin altı BDS, bağımsız denetim kanıtlarına ilişkin 11 BDS, başkalarının çalışmalarının kullanılmasına ilişkin üç BDS, bağımsız denetimin sonuçları ve raporlamaya ilişkin beş BDS ve özel alanlara ilişkin üç BDS olmak üzere toplam 36 Ulusal Bağımsız Denetim Standardı yayımlamıştır<sup>147</sup>.

397 nci maddenin birinci fıkrasının gerekçesinde denetimin zaman zaman değil sürekli olduğu açıklanmış, üçüncü fıkrasının gerekçesinde ise denetleme zamanı, finansal tablolar ile yıllık faaliyet raporlarının sunulma tarihi olarak belirlenmiştir. TTK m. 514 finansal tabloların, eklerin ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun, bilanço gününü izleyen hesap döneminin ilk üç ayı içinde genel kurula sunulacağını düzenlemiştir. Dolayısıyla denetim bu tarihten itibaren başlayarak finansal tablolar ve yıllık faaliyet raporunda yer alan bilgilerin incelenmesi suretiyle yapılacaktır<sup>148</sup>. Finansal tablolar ve buna bağlı olarak yıllık faaliyet raporu, denetleme raporunun sunulmasından sonra düzenleyici organ tarafından denetleme raporunu etkileyebilecek nitelikte değiştirilirse finansal tabloların denetimi ve yıllık faaliyet raporunun sınırlı denetimi yeniden yapılacaktır (TTK m. 397/3). Denetçinin yeniden denetim yapma sorumluluğu ancak finansal tablolarda önemli değişikliklerin yapılması halinde doğacaktır. Yeniden denetleme, finansal tablolar ile yıllık faaliyet raporlarının hepsini

<sup>147</sup> [http://www.kgk.gov.tr/content\\_detail-315-792---.html](http://www.kgk.gov.tr/content_detail-315-792---.html)

<sup>148</sup> Bağımsız denetim faaliyeti, ilgili hesap dönemine yayılan ve süreklilik arz eden bir iştir. Bağımsız denetim, yılsonunda denetçinin ortaklığa gelip faaliyet yılını toptan denetleyip rapor yazması değildir. Ünal **Tekinalp**, *Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku*, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2013, s. 420.

kapsamakla birlikte, bu denetlemenin değişikliğin etkisini gösterdiği belgelere özgülmesi mümkün olabilecektir (TTK m. 397/3 m.g.).

Kanun, 1524 üncü maddede bağımsız denetime tabi olacak sermaye şirketleri için internet sitesi oluşturma zorunluluğu getirilmiştir. Kanunun ilk düzenlemesinde şirketle ilişkili menfaat gruplarının doğru bilgilendirilmesi amacı ile bu sitelerde bağımsız denetim raporunun yayınlaması zorunlu tutulmuştur. Ancak 6335 sayılı Kanun değişikliği ile bu zorunluluk kaldırılmıştır. Bağımsız denetim raporunun yayınlaması zorunluluğunun kaldırılmasıyla ilgili şirketle menfaat ilişkisi bulunan çevrenin bu raporlara ulaşma imkânı kalmamıştır. Kanun koyucu bu eksikliği giderebilme ve şirketle ilişkili menfaat gruplarını, kreditorleri ve yatırımcıları bilgilendirme amacı ile 6335 sayılı Kanun düzenlemesiyle TTK m. 397/2 hükmünde değişiklik yapmıştır. Değişiklik sonrası bağımsız denetime tabi olan şirketlere, yönetim kurulunca hazırlanan finansal tablolarının denetimden geçip geğmediğini, şayet denetimden geğmişse ilgili finansal tablonun ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun başlığında, denetçinin olumlu, sınırlı olumlu veya olumsuz görüşünü yahut denetçinin görüş vermekten kaçınması halinde bunu açıkça belirtme zorunluluğu getirilmiştir. Kanun koyucu, bu düzenleme ile denetçi görüşünün içeriğine ulaşma imkânı kalmayan menfaat gruplarının en azından ilgili finansal tabloya ilişkin denetçi görüşünün ne yönde olduğunu hakkında bilgi alma imkânı getirmiştir. Özellikle denetçinin finansal tablolar hakkında görüş bildirmekten kaçınması veya olumsuz görüş bildirmesi durumunda hüküm önem kazanmaktadır. Zira çoğu zaman şirket faaliyetleri hakkında doğrudan bilgi edinme imkânına sahip bulunmayan şirket paydaşları, müstakbel yatırımcılar ve şirketle ilişkide olan menfaat grupları gelecek planlamasını bu raporlarda yer alan görüşlere göre şekillendirecektir.

Şirketin finansal tablolarının incelenmesini içeren hesap denetimi ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporlarının finansal tablolarla uyumunun incelenmesini içeren uygunluk denetimi niteliğindeki bağımsız denetimin, bu denetime tabi şirketler tarafından yaptırılmaması halinde denetiminden geğmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, düzenlenmemiş hükmünde olacaktır (TTK m. 397/2). Dolayısıyla bağımsız denetime tabi olduğu halde bağımsız denetimden geğmeyen finansal tablolar ve yıllık faaliyet raporları bätıl sayılacaktır. Kanunun bağımsız denetim yaptırılmaması halinde maddi bir yaptırım öngörmemesi son derece isabetli bir karar olmuştur. Zira bu

durumda öngörülecek para cezasının düşük belirlenmesi halinde bu ceza büyük şirketlerce katlanılabilir olacak böylece cezanın caydırıcılığı olmayacak; yüksek belirlenmesi halinde ise küçük şirketler açısından çok dramatik sonuçlar ortaya çıkabilecekti.

Denetime tabi olan finansal tabloların ve yıllık faaliyet raporunun denetimden geçmemesi halinde, bunlar geçersiz sayılacağından genel kurul, sermaye artırımı, sermaye azaltımı, hisse devri, mali tablolar üzerinden kâr dağıtımı, kredi temini, devlet teşvikinden yararlanma gibi şirketin mali tablolarıyla ilişkili hiçbir işlemi yapamayacaktır. Bu işlemler yapılsa dahi yok hükmünde olacaktır. Müeyyidenin bu kadar ağır belirlenmesi kanun koyucunun denetimden kaçış yolunu tamamen tıkamaya çalıştığı şeklinde yorumlanabilir. Denetime önem veren ve uygulamanın sağlıklı yürümesi için şirketleri baskı altına almaya çalışan Kanun, bunun yanı sıra ekonominin esas aktörü olan şirketlerin işlemlerinin aksamasının da önüne geçmeye çalışmış ve açılış ve ara bilançoları ile tasfiye bilançolarını ve diğer bilançoları bu hükümden istisna tutmuştur. Madde gerekçesinde bu ağır yaptırımın yalnızca yıllık ve altı aylık finansal tablolar için öngörüldüğü açıklanmıştır (TTK m. 397/2 m.g.). Finansal tabloların hazırlanma yükümlülüğünü düzenleyen TTK m. 514 ise yılsonu finansal tablolarının bilanço ile gelir, nakit akım ve öz sermaye tabloları ile bunların ekleri olduğunu açıklığa kavuşturmuştur.

### **3.1.2.2.6455 Sayılı Kanun İle Yapılan Değişiklik**

Tüm anonim şirketlerin ve hatta tüm sermaye şirketlerin bağımsız denetime tabi olmasını zorunlu tutan 2011 tarihli 6102 sayılı Kanun 2012 tarihli 6335 sayılı Kanun ile değiştirilerek bağımsız denetim kapsamı daraltılmıştır. 6102 sayılı Kanunun bağımsız denetime ilişkin hükümlerinin yürürlük tarihi olan 2013 yılında 101.075' i anonim şirket 767.339' u limited şirket olmak üzere toplam 868.414 sermaye şirketinin tamamının bağımsız denetimi öngörülürken 6335 sayılı Kanun değişikliği neticesinden bunlardan sadece 2.500' ü bağımsız denetim kapsamında kalmıştır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun ilk halinde tüm sermaye şirketleri bağımsız denetim kapsamına alındığı için bu Kanunda 6762 sayılı eski ticaret kanununda yer alan ve tüm anonim şirketler ve 20 ve daha fazla ortaklı limited şirketler için zorunlu olan denetim kurullarına yer verilmemiştir. Dolayısıyla 6335 sayılı Kanun ile yapılan

değişiklik neticesinde bağımsız denetim kapsamı dışında bırakılan 865.834 anonim ve limited şirket, denetim kurullarının da kaldırılmasıyla tamamen denetimsiz kalmıştır. Bu durum sermaye şirketleri için en azından bir murakıplık sistemi öngören eski TTK' daki düzenlemelerin daha da gerisine gidilmesine sebep olmuştur.

Ortaya çıkan denetim boşluğunun doldurulması ve etkin bir denetim sisteminin oluşturulması amacıyla 6455 sayılı Kanunun 80 inci maddesi ile 6102 sayılı Kanunun 397 nci maddesine bağımsız denetim kapsamı dışında kalan anonim şirketlerin denetimini öngören beşinci ve altıncı fıkralar eklenmiştir. 6455 sayılı Kanun değişikliğiyle bağımsız denetim kapsamı dışında kalan şirketler açısından bir iç denetim sistemi olan denetim kurullarının oluşturulması yerine bağımsız denetime benzer bir denetimin öngörülmesi oldukça isabetli olmuştur. Bu sayede 6102 sayılı Kanunun ilk düzenlemesinde anonim şirketlerin tamamının bağımsız denetimini öngören ilkeye uygun bir düzenleme yapılmıştır.

6455 sayılı Kanunun<sup>149</sup> 80 inci maddesiyle TTK' nın 397 nci maddesine eklenen beşinci ve altıncı fıkralar şu şekildedir:

*“Dördüncü fıkra kapsamı dışında kalan anonim şirketler ile 4572 sayılı Kanun kapsamındaki kooperatifler ve bunların bağımsız denetime tabi olmayan üst kuruluşları bu fıkra hükümlerine göre denetlenir. Denetime ilişkin usul ve esaslar ile bu fıkra uyarınca denetim yapacak denetçilerin niteliklerine, uyacakları etik ilkelere, görev ve yetkilerine, seçilmelerine, görevden alınmalarına veya ayrılmalarına; denetimin ve denetim raporlarının içeriğine ve raporun genel kurula sunulmasına ilişkin hususlar Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca hazırlanan ve Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir. Kanunun denetçinin sorumluluğuna ilişkin hükümleri, bu fıkra uyarınca denetim yapacak denetçilere de kıyasen uygulanır.*

*Beşinci fıkra kapsamında denetime tabi olduğu hâlde söz konusu denetimi yaptırmayanların finansal tabloları ve yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş hükmündedir.”*

---

<sup>149</sup> RG 11.04.2013 s. 28615.

6455 sayılı Kanun düzenlemesi ile tüm anonim şirketler TTK' nın ilk halinde olduğu gibi denetim kapsamına alınmıştır. Ancak Kanunun son şeklinde anonim şirketlerin tamamı için “bağımsız denetim” uygulamaları öngörülmemiş ve anonim şirketler ölçeklerine göre sınıflandırılarak bir kısmı bağımsız denetime, bir kısmı ise KOBİ denetimine tabi tutulmuştur. Bakanlar Kurulu Kararı ile getirilen ölçütleri aşan anonim şirketler bağımsız denetçiler tarafından yürütülen ve finansal tablo ve yıllık faaliyet raporlarının Türkiye Denetim Standartlarına göre denetimini öngören bağımsız denetim kapsamına alınmış, bunların dışında kalan diğer tüm anonim şirketler ise ilke ve kuralları Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca hazırlanacak ve Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle belirlenen KOBİ denetimine tabi tutulmuştur. Henüz yönetmeliği çıkmamış olan bu denetim açısından da anonim şirket ile organik bir bağı olmayan denetçilerin seçilmesi söz konusu olacağı için bu denetim de bir bağımsız denetimdir (Özkorkut, 2013, s. 194).

2014/7149 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile mevcut anonim şirketlerin yaklaşık 5.000' i KGK tarafından yürütülen bağımsız denetime, geri kalan 96.000' den fazla anonim şirket ise Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca yürütülecek denetime tabi olmuştur. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı kademeli olarak bağımsız denetime tabi olacak anonim şirket sayısının artırılacağını ve Bakanlığın denetim alanının daraltılacağını açıklamıştır<sup>150</sup>. Dolayısıyla gelecekte 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında yapılacak muhtemel değişikliklerle bağımsız denetimin kapsamı genişletilerek yalnızca KOBİ niteliğindeki şirketlerin Gümrük ve Ticaret Bakanlığının denetimi kapsamında kalacağı söylenebilir. Bu durum mevzuatın ve bağımsız denetim uygulamalarının Avrupa Birliği müktesebatıyla uyumlu olmasını da sağlayacaktır.

### 3.1.3. Denetimin Konusu ve Kapsamı

Kanunun bağımız denetimin konusunu ve kapsamını düzenlediği 398 inci maddesinin birinci fıkrası şöyledir:

*“Şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi; envanterin, muhasebenin ve Türkiye Denetim Standartlarının öngördüğü ölçüde iç denetimin, bu Bölüm hükümleri anlamında*

<sup>150</sup> Gümrük ve Ticaret Bakanının 27 Ocak 2014 tarihinde bağımsız denetim uygulamalarına ilişkin yaptığı açıklamanın tamamı için bkz. <http://www.gtb.gov.tr/haberler/her-sirkete-bagimsiz-denetim>

*378 inci madde uyarınca verilen raporların ve 397 nci maddenin birinci fıkrası çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimidir. Bu denetim, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kanuna ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyulup uyulmadığının incelenmesini de kapsar. Denetleme, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun belirlediği esaslar bağlamında, denetçilik mesleğinin gerekleriyle etiğine uygun bir şekilde ve özenle gerçekleştirilir. Denetleme, şirketin ve topluluğun, mal varlıksal ve finansal durumunun 515 inci madde anlamında dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını, yansıtılmamışsa sebeplerini, dürüstçe belirtecek şekilde yapılır.”*

Hüküm, içerik bakımından 6335 sayılı Kanun ve 6455 sayılı Kanun ile değişikliğe uğramamış, yalnızca kelime hatası giderilecek ve 660 sayılı KHK ile uyum sağlayacak şekilde, 6335 sayılı Kanunun 40 inci maddesinde yeniden kaleme alınmıştır. 6335 sayılı Kanunun 40 inci maddesi ile 398 inci maddenin birinci fıkrasının birinci cümlesinde yer alan “Türkiye Muhasebe Standartları” ibaresi “Türkiye Denetim Standartları” şeklinde değiştirilmiş ve birinci fıkranın üçüncü cümlesinde yer alan “geçici 2 nci ve geçici 3 üncü maddelerde öngörülen kurul ve kurumun belirlendiği” ibaresi “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun belirlediği” şeklinde değiştirilmiştir.

TTK m. 397’ ye göre bağımsız denetçi anonim şirketin ve şirketler topluluğunun ilgili hesap dönemine ait finansal tablolarını ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu denetleyecektir. Finansal tabloların ve yıllık faaliyet raporlarının denetlenmesi kavramından, bu belgelerin yalnızca kâğıt üzerinden incelenmesi anlaşılmalıdır (TTK m. 398 m.g.). Zira denetim noktasal değil bütünsel; zaman zaman değil süreklidir (TTK m. 397 m.g.). TTK m. 398, denetime hâkim olan bu ilkeyi açıklar şekilde bağımsız denetim olarak isimlendirilen finansal tabloların ve yıllık faaliyet raporlarının denetlenmesi kavramına dâhil olan ve bu denetim kapsamında incelenmesi gereken unsurları sayma yöntemi ile belirlemiştir. Buna göre denetçi, anonim şirketin veya şirketler topluluğunun finansal tablolarını, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu, envanter de dâhil olmak üzere tüm şirket muhasebesini, Türkiye Denetim Standartlarının öngördüğü ölçüde iç denetimi ve riskin erken saptanması ve yönetimi komitesinin hazırladığı raporları denetleyecektir. Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde de benzer bir düzenleme yapılarak bağımsız denetimin kapsamına; 6102 sayılı Kanun



hükümlerine göre denetlenmesi öngörülen finansal tablolar, yıllık faaliyet raporları, riskin erken saptanması ve yönetimine ilişkin sistemler ve sair mevzuat uyarınca doğrudan veya dolaylı olarak denetim kuruluşları ve denetçiler tarafından denetlenmesi, incelenmesi veya değerlendirilmesi öngörülen diğer hususlar dâhil edilmiştir (BDY m. 6/2).

Görüldüğü gibi bağımsız denetim özel veya özellikli iş ve işlemlerin denetimi değil tüm şirket muhasebesini kapsayan genel bir denetimdir (TTK m. 398/1 m.g.). Dolayısıyla bağımsız denetim tüm şirket muhasebesinin denetimini konu alan, sınırlı olmayan, bütüncül ve sürekli bir denetimdir.

Kanun, genel kurula tam ve doğru değerlendirebilme olanağını sağlamak, denetim raporunu etken, doyurucu ve güvenilir kılmak amacı ile denetimin kapsamını oldukça geniş tutmuş ve bağımsız denetimin asgarî içeriğini şüpheyeye yer vermeyecek şekilde belirlemiştir. Denetimin kapsamı belirlenirken kanun koyucu, hem yılsonu finansal tabloları hem de ulusal ve uluslararası denetleme standartlarının gerekli gördüğü ara dönem finansal tabloları denetimin kapsamına dâhil etme amacı ile “yılsonu finansal tablolar” ifadesini kullanmaktan kaçınmış, bilinçli olarak “finansal tablolar” ifadesini kullanmıştır (TTK m. 398 m.g.).

Bağımsız denetçi genel olarak tüm şirket muhasebesini denetleyeceği ve genele ilişkin bir görüş sunacağı için yalnızca sınırlı birkaç kalemin, belgenin, tablonun veya konunun denetimini yapmayacaktır. Dolayısıyla bağımsız denetim uygulamalarında yalnızca belli unsurların denetimin kapsamına alındığı sondaj veya örnekleme usulü kullanılamayacaktır. Bağımsız denetçiden beklenen tüm şirket muhasebesini, kayıtlar ve kayıtların dayandığı belgeler ile denetlemesidir (TTK m.398/1 m.g.).

Denetçi, bağımsız denetim kapsamına giren unsurların doğruluğunu ve gerçeğe uygunluğunu incelerken aynı zamanda bunların Türkiye Muhasebe Standartlarına, 6102 sayılı Kanunun finansal tablolara ilişkin düzenleme yaptığı m. 514-528 hükümlerine ve şirket esas sözleşmesinin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığını da inceleyecektir (TTK m. 398/1). Kanunun geçici birinci maddesinde Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından belirlenen Türkiye Muhasebe Standartları kavramından; Türkiye Muhasebe Standartlarının, Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/IFRS) ve bunların yorumlarının ve KGK tarafından

değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için belirlenen standartların ve diğer düzenlemelerin anlaşılması gerektiği açıklanmıştır. KGK tarafından hazırlanan ve bugün için güncel olarak yürürlükte olan TMS/TFRS seti kapsamında, 28 TMS, 13 TFRS, yedi TMS yorumu ve 17 TFRS yorumu yayınlanmıştır.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği de 398 inci maddeye paralel olacak şekilde Türkiye Muhasebe Standartlarını ve kanun hükümlerini denetim kıstası olarak belirlemiştir. Buna göre finansal tablolar açısından TMS, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporları ile riskin erken saptanması ve yönetimine ilişkin sistem açısından 6102 sayılı Kanunun ve ilgili mevzuatın bağımsız denetime ilişkin hükümleri bağımsız denetimin kıstasını oluşturacaktır (BDY m. 8/1). 6102 sayılı Kanunun ve Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin her ikisi de, TTK kapsamında yürütülecek bağımsız denetim uygulamasında ana ölçüt olarak Türkiye Muhasebe Standartlarını belirlemiştir. 6102 sayılı Kanun, bu düzenleme ile uyumlu olarak 88 inci maddesinde, 64 ilâ 88 inci madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişilere münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uyma zorunluluğu getirmiştir. Dolayısıyla TTK m. 88' e göre şirketler münferit ve konsolide finansal tablolarını Türkiye Muhasebe Standartlarına göre hazırlayacak, TTK m. 398' e göre bu tablolar Türkiye Muhasebe Standartlarına uygunluk yönünden denetlenecektir.

Kamu Gözetimi Kurumu tarafından 14 Kasım 2012 tarihli Resmi Gazete' de yayınlanan Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulama kapsamına ilişkin Kurul Kararında; TTK ve BDY' ye paralel şekilde Bakanlar Kurulu Kararıyla belirlenen bağımsız denetime tabi tüm şirketler için Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulama zorunluluğu getirilmiştir. Ancak Kamu Gözetimi Kurumunun, 26 Ağustos 2014 tarihli ve 29100 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 26 sayılı Kurul Kararı ile bağımsız denetime tabi şirketler, Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulama kapsamından çıkartılmıştır<sup>151</sup>. Dolayısıyla bağımsız denetime tabi şirketlerin münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulanması zorunluluğu

<sup>151</sup> Kurul kararı ile yalnızca Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararının ek (I) Sayılı Listesinin bir, iki, üç ve dördüncü maddelerinde yer alan şirketler Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulanması kapsamına alınmıştır.

kaldırılmıştır. 26 sayılı Kurul Kararında TMS uygulama kapsamı dışında kalan kurum, kuruluş ve işletmelerin Kurumca bir belirleme yapılmaya kadar yürürlükteki mevzuatı uygulanmaya devam edecekleri kararlaştırılmıştır. Bu karar kapsamında TMS uygulama kapsamı dışında kalan şirketler 01.01.2014 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde 26.12.1992 tarih ve 21447 (M) sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan 1 sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ve ekindeki Tek Düzen Hesap Planını uygulamaya devam edeceklerdir. Özenle belirtmek gerekir ki 26 sayılı Kurul Kararında, TMS uygulama kapsamı dışında kalan şirketlerin, münferit veya konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında isteğe bağlı olarak Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulayabileceklerine açıkça yer verilmiştir.

Uluslararası standartlarla uyumlu TMS’ nin bağımsız denetime tabi şirketler açısından uygulanma zorunluluğunun kaldırması 6102 sayılı TTK öncesi uygulamalara geri dönüldüğü, vergiye dayalı muhasebe anlayışının devam ettirildiği ve kapsam dışı bırakılan şirketlerin eskiden olduğu gibi 01.01.2014 hesap döneminden itibaren finansal tablolarını münhasıran vergi mevzuatına uygun oluşturmak zorunda bırakıldıkları gerekçeleriyle eleştirilmiştir. Zira kanunun finansal raporlama ve bağımsız denetime ilişkin hükümlerinin ruhuna uygun olarak 64 üncü maddenin gerekçesinde de belirtildiği üzere muhasebe vergi mevzuatına göre ve vergi için tutulmamalıdır.

KGK, bu eleştirileri ve endişeleri giderme amacı ile Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile 2013/34 sayılı AB Muhasebe Direktifi arasındaki farklılık ve benzerlikleri tespit etmek amacıyla bir komisyon oluşturulacağını ve komisyonun çalışmalarının tamamlanmasıyla, Kurum tarafından 2013/34 sayılı AB Muhasebe Direktifiyle uyumlu ulusal raporlama çerçevesinin oluşturulacağını duyurmuştur<sup>152</sup>. Bu itibarla, uluslararası standartlarla tam uyumlu TMS’ ler uluslararası raporlama çerçevesi olarak, Kurum tarafından oluşturulacak ve TMS’ lerin cüz’ü addolunacak söz konusu düzenlemeler ulusal raporlama çerçevesi olarak “Geçerli Raporlama Çerçevesini” oluşturacaktır. Çalışmalarına başlayan komisyonun 2015 yılı içinde 2013/34 sayılı AB Muhasebe Direktifine uygun finansal raporlamaya ilişkin çerçeveyi tamamlaması planlanmaktadır. Dolayısıyla komisyon çalışmalarını tamamlayıp Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi yürürlüğe konuluncaya kadar, TMS uygulama kapsamı dışında kalan bağımsız denetime

<sup>152</sup> KGK, Geçerli Finansal Raporlama Çerçevesi Hakkındaki Duyuru (05.11.2014).

tabi şirketler Türk Ticaret Kanununa göre sunulacak finansal tablolarını MSUGT hükümleriyle öngörülen amaçları sağlayacak şekilde hazırlayacaklardır<sup>153</sup>.

Finansal tablolarda ve yıllık faaliyet raporlarında yer alan mali verilerin kâğıt üzerinden incelenmesinden ibaret olmayan bağımsız denetim, çok yönlü ve karmaşık bir iştir. Yukarıda da açıklandığı üzere bağımsız denetim kapsamında hem şirket muhasebesinin doğru ve gerçeği yansıtır şekilde tutulup tutulmadığının denetimi yapılır hem de bunların TMS' ye, Kanuna ve esas sözleşme hükümlerine uygunluğunun denetimi yapılır. Denetimin kapsamını geniş tutan kanun koyucu denetimin niteliğine ve önemine uygun olacak şekilde denetimin ancak, meslek mensupları tarafından gerçekleştirilmesini hüküm altına almıştır (TTK m. 398/1). Zira 397 nci maddenin gerekçesinde de belirtildiği üzere denetim işlevi bütünü ile denetçilere aittir ve bu görev hiçbir suretle devredilemez ve vazgeçilemez niteliktedir. 6102 sayılı Kanun eTTK' nın aksine denetçiliği herhangi bir kimsenin yapmasına izin vermemiş ve denetçiliği bir meslek olarak nitelendirerek denetimin ancak belli mesleki ve ahlaki ölçütlere sahip olan nitelikli, uzman ve bağımsız kimselerce yapılmasını öngörmüştür. Kanun denetçiliği açıkça bir meslek olarak kabul etmiş ve denetlemeye ilişkin hükümler bu anlayış üzerine inşa edilmiştir. Meslek olmanın gerektirdiği profesyonellik, denetçiliğin, güncel yenilikleri izleyen ve sindirilmiş bulunan uzmanlık bilgisini, bilimsel yöntemi, tarafsızlığı, ciddiyeti ve meslek ahlâkı anlamında “etik”i ve uluslararası denetim standartlarını içermesini zorunlu kılmaktadır (TTK m. 398/1 m.g.). Kanun gerekçesinde denetleme ve denetçi etiğinin niteliği itibariyle tanımlanamayacağı belirtilmiş ve fakat denetçilik mesleğinin etik alt sınırı; görevin gerektirdiği karakteri haiz bulunma, ahlâkî değerlere ve standartlara bağlılık, güvenilir olma, görevi bizzat ve uzman yardımcılarla yerine getirme, başkasının denetim sonuçlarını aynen aktarmama olarak sayılmıştır. Buna göre her bir denetçi denetim süreci boyunca mesleki etik ilkelere bağlı kalarak ve mesleki şüphecilik içinde yürüttüğü çalışmayı mesleğinin gerekleriyle etiğine uygun bir şekilde ve özenle gerçekleştirmelidir.

KGK, meslek etik krallarını belirleme amacı ile 4 Haziran 2014 tarihinde, Muhasebeciler İçin Uluslararası Etik Standartları Kurulu (IESBA) tarafından düzenlenen ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu tarafından yayımlanan etik kurallarının tercümesinden ibaret olan Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallarını

<sup>153</sup> KGK, TMS Uygulama Kapsamı Dışında Kalanlar İçin Finansal Raporlama Duyurusu (14.11.2014).

yayınlamıştır<sup>154</sup>. İki bölümden oluşan standardın ilk bölümünde etik kurallarının genel uygulamasına yer verilmiş ve temel ilkeler; dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve özen, sır saklama (gizlilik) ve mesleğe uygun davranış olarak sayılmıştır. Denetçinin denetim faaliyeti boyunca uymak zorunda olduğu temel ilkeler şu şekilde açıklanmıştır:

- a) Dürüstlük: Bütün mesleki ilişkilerde ve iş ilişkilerinde açık sözlü ve dürüst olmak.
- b) Tarafsızlık: Önyarguların, çıkar çatışmalarının veya başkalarının nüfuzlarının kötüye kullanılmasının, mesleki veya işle ilgili muhakeme ve kararları etkilemesine izin vermemek.
- c) Mesleki yeterlik ve özen: Bir müşterinin veya işverenin, teknik, yasal ve uygulama alanlarındaki güncel gelişmelere dayalı yeterli mesleki hizmetleri alabilmesini sağlamak için mesleki bilgi ve beceriyi gereken seviyede tutmak ve uygulamadaki teknik ve mesleki standartlara uygun bir şekilde özenle hareket etmek.
- d) Sır saklama (gizlilik): Mesleki ilişkiler ve iş ilişkileri sonucunda elde edilen bilgilerin gizliliğine riayet etmek; söz konusu bilgilerin açıklanmasına ilişkin yasal veya mesleki bir hak veya görevin bulunması durumu saklı kalmak kaydıyla, uygun ve belirli bir yetki olmaksızın bu tür bilgileri üçüncü taraflara açıklamamak ve kendisinin veya üçüncü tarafların çıkarları doğrultusunda kullanmamak.
- e) Mesleğe uygun davranış: İlgili mevzuata uymak ve denetim mesleğinin itibarını zedeleyici fiil ve davranışlardan kaçınmak.

Denetçilik mesleğinin gerekleriyle etiğine uygun şekilde ve özenle gerçekleştirilen denetim faaliyeti, denetlenen şirketin ve topluluğun, mal varlıksal ve finansal durumunun dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını, dürüstçe belirtecek şekilde yapılacaktır (TTK m. 398/1). Dürüst resim ilkesi gereğince anonim şirketlerin finansal tabloları, Türkiye Muhasebe Standartlarına göre şirketin malvarlığını, borç ve yükümlülüklerini, öz kaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun bir şekilde; şeffaf ve güvenilir olarak; gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık surette yansıtacak şekilde çıkarılacaktır (TTK m. 515). Denetçi ise denetim kapsamında şirketin ve

<sup>154</sup> Bu standart kamuoyunun görüşüne açılmış ve henüz resmi gazetede yayımlanmamıştır.

topluluğun, mal varlıksal ve finansal durumunun bu kurallar çerçevesinde yansıtılıp yansıtılmadığını inceleyecek ve denetim raporunu bu incelemeden edindiği kanaat doğrultusunda hazırlayacaktır. Eğer ki denetçi yaptığı inceleme neticesinde şirketin ve topluluğun, mal varlıksal ve finansal durumunun dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılmadığına kanaat getirirse bunun sebeplerini denetim raporunda dürüstçe belirtecek şekilde açıklayacaktır.

TTK m. 398/1 bağımsız denetime konu olan unsurları; finansal tablolar, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporları, envanter de dâhil olmak üzere tüm şirket muhasebesi, Türkiye Denetim Standartlarının öngördüğü ölçüde iç denetim ve riskin erken teşhisi ve yönetimi komitesi raporları olarak saymıştır. 398 inci maddenin iki, üç ve dördüncü fıkraları ise bu unsurların bireysel ve karşılaştırmalı denetim yöntemlerini ve prosedürleri düzenlemiştir.

398 inci maddenin ikinci fıkrasına göre;

*“Denetim;*

*a) Şirketin finansal tablolarının ve 397 nci maddenin birinci fıkrası ve 402 nci maddenin ikinci fıkrası çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun,*

*b) Topluluğun konsolide finansal tablolarının ve 397 nci maddenin birinci fıkrası ve 402 nci maddenin ikinci fıkrası çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun,*

*denetçinin denetleme sırasında elde ettiği bilgilerle uyum içinde olup olmadığını belirtip açıklayacak şekilde yapılır.”*

Buna göre denetçinin denetim işlemini tamamlayabilmesi için asgari dört farklı analiz yapması gereklidir. Öncelikle denetçi bağımsız denetimin temel iki unsuru olan finansal tablolarla yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporların birbirleriyle uyumlu olup olmadıkları inceleyecektir. Denetime konu olan şirketin finansal tablolarını ve yıllık faaliyet raporlarını hazırlamak ve genel kurula sunmakla görevli olan yönetim kurulunun, bu belgeleri kanun hükümlerine uygun ve doğruyu yansıtır şekilde hazırlaması halinde bu belgelerin birbirine tam uyumlu olması doğal olarak sağlanacaktır. Zira Kanun, finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin kuralları belirlediği

515 inci madde hükmünde bunların, şirketin malvarlığını, borç ve yükümlülüklerini, öz kaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını şeffaf ve güvenilir olarak gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık surette yansıtması kuralı getirilmiştir. Yönetim kurulu yıllık faaliyet raporlarının hazırlanmasına ilişkin kuralların belirlendiği 516 ncı madde hükmünde ise bunların şirketin finansal durumunu, doğru, eksiksiz, dolambaçsız, gerçeğe uygun ve dürüst bir şekilde yansıtması kuralı getirilmiştir. Dürüst resim ilkesine göre hazırlanan her iki belgenin de gerçeğe tam uyumlu olarak hazırlanması bu belgelerin birbirlerine de uyumlu olması sonucunu doğal olarak sağlayacaktır.

İkinci olarak denetçi, şirketin ve/veya topluluğun genel durumunun tatmin edici bir şekilde takdim edilip edilmediğini inceleyecektir. Bu ancak finansal tabloların ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporlarının gerçeği aslına uygun ve dürüstçe yansıtmasıyla sağlanabilecektir.

398 inci maddenin ikinci fıkrasının (b) bendine göre bağımsız denetim kapsamında yapılması gereken bir başka analiz finansal tabloların ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporlarının birbirlerinden bağımsız olarak denetçinin denetim süresince edindiği ve denetimin ortaya koyduğu bulgular ve bilgilerle uyumlu olup olmadığının incelenmesidir.

Son olarak denetçi risklerin yönetim kurulunca yapılan inceleme neticesinde isabetli olarak tespit edilip edilmediğini inceleyecektir. Zira yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunda şirketin gelecekte karşılaşması muhtemel risklere de açıkça işaret edilmelidir. Dolayısıyla denetçi, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu incelerken bu incelemeyi her yönüyle yapacak ve yıllık faaliyet raporunun Kanunun emrettiği unsurlara yer verip vermediğini de inceleyecektir. Önemle belirtmek gerekir ki denetçinin görevi yalnızca yönetim kurulunun bu risklere işaret edilerek bunları isabetle analiz edip etmediğini tespitle, yani TTK m. 378' de öngörülen mekanizmanın işleyip işlemediğini incelemekle sınırlıdır. Aksi durumda bu riskleri tespit ederek bunlara denetim raporunda yer vermek bağımsız denetçinin görevleri arasında değildir.

TTK m. 398/2' de ayrıntılandırılan ve dört farklı analizi içeren denetim prosedürü bağımsız denetim faaliyetinin asgarisini oluşturmaktadır. Bu analizler birbirine alternatif nitelikte değil ve fakat birbirini tamamlar niteliktedir. Dolayısıyla bu dört

analizin eksik kalması halinde 398 inci madde anlamında denetim yapılmış sayılmayacaktır (TTK m. 398/2 m.g.).

### **3.1.3.1.Finansal Tablo Denetimi**

Bağımsız denetim esas olarak anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tablolarının denetçi tarafından, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenmesidir (TTK m. 397/1).

Bağımsız denetim açısından finansal tablo denetimini temel alan Kanun, yılsonu finansal tablolarını bilanço ve gelir tablosu olarak belirlemiştir (TTK m. 68/3). Yılsonu finansal tablolarının asgarisini belirten 68 inci madde 514 üncü maddeye atıf yapmış ve sayının 514 üncü madde kapsamında artırılabilceği açıklanmıştır. Türkiye Muhasebe Standartlarına atıfta bulunan 514 üncü madde ise, nakit akım ve öz sermaye tablolarıyla bunların eklerini de anılan tabloların içine dâhil etmiştir (TTK m. 514 m.g.). Eğilim, bu tabloların sayılarını artırmak yönündedir (TTK m. 68 m.g.). Zira TTK m. 397 bilinçli olarak finansal tablo ifadesini kullanarak ara dönem finansal tabloları da kapsama dâhil etmiştir.

Muhasebe standartlarından olan TMS 1: Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı<sup>155</sup> tam bir finansal tablolar seti içinde beş kalem saymıştır. Bunlar; dönem sonu finansal durum tablosu (bilanço), döneme ait kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, döneme ait öz kaynak değişim tablosu, döneme ait nakit akış tablosu ve önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlardır (TMS 1 p. 10).

Bu finansal tablolar, Türkiye Muhasebe Standartlarına göre, şirketin malvarlığını, borç ve yükümlülüklerini, öz kaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını tam, açık, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun bir şekilde; şeffaf ve güvenilir olarak; gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık surette yansıtacak şekilde çıkarılacaktır (TTK m. 514). Finansal tablo denetimi yapılırken denetçinin alacağı temel ölçüt dürüst resim ilkesi olacaktır. Dolayısıyla denetçi, finansal tabloların bu ilkeye uygunluğunu inceleyecektir.

---

<sup>155</sup> RG 16.01.2005 s. 25702.



Kamu Gözetimi Kurumu, 26 sayılı Kurul Kararı uyarınca finansal tablolarını Türkiye Muhasebe Standartlarına göre düzenlemek zorunda olan şirketlerin finansal tablolar aracılığıyla ilgililere sunduğu bilgilerin gerçeğe ve ihtiyaca uygunluğunu, karşılaştırılabilirliğini, doğrulanabilirliğini ve anlaşılabilirliğini arttırmak, finansal tablolarının yeknesak olmasını sağlamak ve denetimini kolaylaştırmak amacıyla Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberini hazırlamıştır. Yayımlanan İlke Kararında TMS 1 ile finansal tablo setine dâhil edilen bireysel ve konsolide finansal tablolar alternatif yöntemlerle örneklendirilmiş ve finansal tablolarda asgari olarak yer alması gereken kalemler belirlenmiştir. İsteğe bağlı olarak TMS' yi uygulamayı tercih eden şirketler de bu İlke Kararında yer alan finansal tablo örneklerini kullanabileceklerdir.

398 inci madde kapsamında düzenlenen finansal tablo denetiminde, yönetim kurulu tarafından çıkartılan finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartlarına, Türk Ticaret Kanununa ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyulup uyulmadığının incelenmesi yapılacaktır.

Denetçi, bunların yanı sıra finansal tabloların denetiminde ilgili denetime etki edebilecek nitelikte olan mevzuatı da dikkate almak zorundadır. Denetçinin bu sorumluluğunu düzenleme amacı ile KGK, BDS 250: Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması<sup>156</sup> standardını yayımlamıştır. Denetçi, finansal tablolarda yer alan önemli tutar ve açıklamaların belirlenmesinde doğrudan bir etkiye sahip olduğu genel olarak kabul edilen mevzuat hükümlerine uygunluk sağlanıp sağlanmadığını da inceleyecektir. Denetçi, denetim sırasında ilgili mevzuat hükümlerine yönelik bir aykırılık belirler veya aykırılıktan şüphelenirse buna finansal tablolara ilişkin denetim raporunda yer verecektir.

Kamu Gözetimi Kurumu, hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerine ilişkin olarak bağımsız denetçinin finansal tabloların denetiminde hileye ilişkin sorumluluklarını düzenleme amacı ve BDS 315<sup>157</sup> ile BDS 330<sup>158</sup>, un nasıl uygulanacağını ayrıntılı olarak

<sup>156</sup> RG 10.12.2013 s. 28847, BDS 250.

<sup>157</sup> RG 30.12.2013 s. 28867, BDS 315: İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi.

<sup>158</sup> RG 24.12.2013 s. 28861, BDS 330: Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapacağı İşler.

düzenleme amacı ile BDS 240: Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları<sup>159</sup> standardını yayımlamıştır. Bu standart doğrultusunda denetçi finansal tablolardaki hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerini belirleyecek ve bunları değerlendirecektir. Denetçi, denetim sırasında belirlediği önemli yanlışlık risklerine kaynak oluşturan hile veya hilenin varlığına dair şüphelerini de raporda belirtecektir.

KGK, finansal tabloların denetimine ilişkin kalite kontrol prosedürleri açısından denetçinin özel sorumluluklarını ve denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin sorumluluklarını düzenleme amacı ile BDS 220: Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol<sup>160</sup> standardını yayımlamıştır. Kalite Kontrol Standardı uyarınca denetim şirketi; denetim şirketinin ve personelinin, mesleki standartlara ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygunluk sağladığına ve denetim şirketi veya sorumlu denetçiler tarafından düzenlenen raporların, içinde bulunulan şartlara uygunluğuna ilişkin makul güvence sağlayan bir kalite kontrol sistemi kurmak ve bu sistemin devamlılığını sağlamakla yükümlüdür.

KGK bağımsız denetçinin finansal tablo denetimini sağlıklı olarak planlayabilmesine yardımcı olabilmek ve bu konuda rehberlik edebilmek için BDS 300: Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması<sup>161</sup> standardını yayımlamıştır. Bağımsız denetçi bir hesap dönemine ait finansal tabloları denetlerken bu denetimin etkin yürütülmesini sağlama amacıyla denetimin başından sonuna kadar her bir adımını planlamalıdır. Finansal tablo denetimin planlanması dâhilinde, denetime yönelik genel denetim stratejisinin oluşturulması ve denetim planının geliştirilmesi denetime çeşitli yönlerden katkı sağlayacaktır. Planlama ile denetçi, denetimin önemli alanlarına yoğunlaşabilecek, muhtemel problemler zamanında belirlenerek çözüme kavuşturulabilecek, denetimi etkin ve verimli biçimde yürütülebilecek, denetim ekibi öngörülen risklere karşılık verecek uygun seviyede kabiliyet ve yeterlik sahibi kişilerden seçilerek bu kişiler arasında uygun bir iş dağılımı yapılabilir.

---

<sup>159</sup> RG 10.12.2013 s. 28847, BDS 240.

<sup>160</sup> RG 04.11.2013 s. 28821, BDS 220.

<sup>161</sup> RG 30.12.2013 s. 28867, BDS 300.

### 3.1.3.1.1. Konsolide Finansal Tablo Denetimi

Kanun şirketler topluluğunun finansal tablolarının denetimini münferit tablolardan ayırarak ayrıca düzenleme ihtiyacı duymuştur. Topluluğun finansal tablolarının denetiminden sorumlu olan denetçinin görev kapsamı 398 inci maddenin üçüncü fıkrasında düzenlenmiştir. Buna göre,

*“Topluluğun finansal tablolarının denetiminden sorumlu olan denetçi, topluluğun konsolide tablolarına alınan şirketlerin finansal tablolarını, özellikle konsolidasyona bağlı uyarlamaları ve mahsupları, birinci fıkra anlamında inceler; meğerki, konsolidasyona alınan şirket, kanun gereği veya böyle bir gereklilik bulunmaksızın, bu Bölüm hükümlerine uygun olarak denetlenmiş olsun. Bu istisna, merkezi yurt dışında bulunan bir şirketin bu Kanunun öngördüğü denetimle eş değer bir denetime tâbi tutulmuş olması hâlinde de geçerlidir.”*

Hüküm konsolide tabloların denetimine yetkili topluluk denetçilerinin bunun yanı sıra konsolidasyona tâbi her bir şirketin finansal tablolarını da incelemeye yetkili olduğunu düzenlemektedir. Topluluğu konsolidasyona tabi şirketler oluşturduğu ve konsolide finansal tablo, konsolidasyona tâbi şirketlerin konsolidasyon kurallarına göre bileşiminden elde edildiği için topluluğun denetimi konsolidasyona tâbi olan şirketlerin denetiminden soyutlanamayacaktır. Sonuçta konsolidasyona tâbi olan şirketler ve bunların finansal tabloları bir bütünün parçalarıdır (TTK m. 398/3 m.g.).

Kanun, topluluğu oluşturan şirketlerin denetimi açısından bir istisnaya gitmiş ve konsolidasyona dâhil şirket veya şirketlerin kanun hükümlerine göre denetlenmiş olması halinde bunların ayrıca topluluk denetçisi tarafından da denetlenmesine gerek olmadığını hükme bağlamıştır. Zira bir şirketin aynı hesap dönemine ait bilgi ve belgeler üzerinde aynı ölçütler kullanılarak aynı niteliğe sahip iki farklı denetçi tarafından iki defa denetimden geçmesi hem maliyet hem zaman kaybına yol açacaktır. Ayrıca bu durum aynı hesap dönemine ait iki farklı denetim raporunun mevcudiyetine de sebep olacaktır. Aynı istisna yurtdışı merkezli şirketler için de getirilmiştir. Bu şirketlerin 6102 sayılı Kanunda ve 660 sayılı KHK’ da öngörülen denetime eş bir denetimden geçmesi halinde Türkiye’ de benzer nitelikli ikinci bir denetimden geçmesine gerek duyulmamıştır.

KGK topluluk denetimlerine uygulanmak üzere, topluluk finansal tablolarının denetimine ilişkin müstakil bir denetim standardı yayımlamıştır. KGK tarafından yayımlanan BDS 600: Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi Standardı<sup>162</sup> ile topluluk denetçisinin sorumluluğu, denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi, genel denetim stratejisi ve denetim planı, değerlendirilmiş risklere karşı yapılacak işler, konsolidasyon süreci, bilanço tarihinden sonraki olayların denetimi, denetim kanıtının yeterliliğinin ve uygunluğunun değerlendirilmesi gibi konulara ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

### **3.1.3.2.Yönetim Kurulunun Yıllık Faaliyet Raporunun Denetimi**

Yalnızca finansal tabloların bağımsız denetimini yeterli görmeyen Kanun, finansal tablo ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimini bir bütünün parçaları olarak kabul etmiştir. Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, münferit şirketin, ilgili yılına ait faaliyetlerinin akışı ile her yönüyle finansal durumunu, doğru, eksiksiz, dolambaçsız, gerçeğe uygun ve dürüst olarak yansıtacak şekilde hazırlanacaktır (TTK m. 516/1). Topluluğa ilişkin konsolide yıllık faaliyet raporu da bu esaslara uyularak hazırlanacaktır (TTK m. 517). Dolayısıyla yıllık faaliyet raporu, münferit şirketin ve/veya topluluk şirketinin finansal durumu hakkında bir değerlendirme içermelidir. Finansal tablolar ışığında finansal durum değerlendirmesi yapılmasının yeterli olmadığı bu rapor ayrıca şirketin gelişmesine ve karşılaşması muhtemel risklere de açıkça işaret edecek şekilde hazırlanacaktır (TTK m. 516/1).

Bunlar dışında faaliyet yılının sona ermesinden sonra şirkette meydana gelen ve özel önem taşıyan olaylar, şirketin araştırma ve geliştirme çalışmaları ve yönetim kurulu üyeleri ile üst düzey yöneticilere ödenen ücret, prim, ikramiye gibi mali menfaatler, ödenekler, yolculuk, konaklama ve temsil giderleri, ayni ve nakdî imkânlar, sigortalar ve benzeri teminatlar da yıllık faaliyet raporunda yer alacaktır (TTK m. 516/2).

Kanun yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun zorunlu asgari içeriğini ayrıntılı olarak belirlememiş ve bu görevi Gümrük ve Ticaret Bakanlığına bırakmıştır (TTK m. 516/3). Gümrük ve Ticaret Bakanlığı yıllık faaliyet raporunun asgari içeriğini ayrıntılı olarak belirleme amacı ile Şirketlerin Yıllık Faaliyet Raporunun Asgari İçeriğinin

<sup>162</sup> RG 20.02.2014 s. 28919, BDS 600.

Belirlenmesi Hakkında Yönetmeliği<sup>163</sup> yayımlamıştır. Yönetmelik hükümleri doğrultusunda yıllık faaliyet raporu, şirketin ilgili hesap dönemine ait iş ve işlemlerinin akışını, her yönüyle finansal durumunu, şirketin hak ve yararını da gözetecek şekilde, doğru, eksiksiz, dolambaçsız, gerçeğe uygun ve dürüst bir şekilde yansıtacak nitelikte hazırlanacaktır.

Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimini de bağımsız denetimin kapsamına alan Kanun, bu denetimi finansal tabloların denetiminin aksine sınırlandırmıştır. Denetimin genel çerçevesinin çizildiği m. 397/1 ile yalnızca yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı bağımsız denetim kapsamına dâhil edilmiştir. Bunların dışında 516 ncı madde gereğince yönetim kurulu yıllık faaliyet raporunun içeriğinde yer alması gereken hususlar denetimin kapsamına girmemektedir (Özkorkut, 2013, s. 217).

### **3.1.3.3.Riskin Erken Saptanması ve Yönetimi Komitesinin Denetimi**

Bağımsız denetimin kapsamını finansal tabloların sınırsız denetimi ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun sınırlı denetimi oluşturmaktadır. TTK m. 398/1 hükmüne göre bağımsız denetim kapsamı dâhilinde denetime konu unsurlardan biri de TTK m. 378 uyarınca şirket bünyesinde oluşturulan riskin erken saptanması ve yönetimi komitesinin iki ayda bir hazırlayarak yönetim kuruluna ve denetçiye vereceği rapordur.

6102 sayılı Kanununun 398 inci maddesinin birinci fıkrası ile bağımsız denetim kapsamına dâhil edilen bu unsurun denetimine ilişkin ayrıntılı düzenleme aynı maddenin dördüncü fıkrasında yapılmıştır. Buna göre;

*“Denetçi, yönetim kurulunun şirketi tehdit eden veya edebilecek nitelikteki riskleri zamanında teşhis edebilmek ve risk yönetimini gerçekleştirebilmek için 378 inci maddede öngörülen sistemi ve yetkili komiteyi kurup kurmadığını, böyle bir sistem varsa bunun yapısı ile komitenin uygulamalarını açıklayan, ayrı bir rapor düzenleyerek, denetim raporuyla birlikte, yönetim kuruluna sunar. Bu raporun esasları Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca belirlenir.”*

<sup>163</sup> RG 28.08.2012 s. 28395.

Riskin erken saptanması ve yönetimi komitesi raporunun denetimi TTK m 397' de ana hatlarıyla belirlenen, TTK m. 398' de ise ayrıntılı olarak açıklanan bağımsız denetimden farklıdır. Dolayısıyla bu raporun denetimi Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin dördüncü maddesinde ve 660 sayılı KHK' nın ikinci maddesinde tanımlanan bağımsız denetim kavramına girmez. Ancak buna rağmen Kanun, bu raporun denetimini de bağımsız denetim kapsamına almıştır. Diğer ülke kanunlarında rastlanmayan bu denetim ve raporlama Türkiye' de şirketlerin karşılaştığı krizlerin bir ürünü olarak Türk hukukuna özgü bir düzenlemedir (Tekinalp, 2013, s. 432).

Denetçi, riskin erken saptanması ve yönetimi komitesi raporunun denetim raporunda yalnızca 378 inci maddeye göre teşhis sisteminin kurulup kurulmadığını, kurulmuşsa bunun işletilip işletilmediğini belirtecektir (TTK m. 398/4 m.g.). Dolayısıyla denetçiye yalnızca bir durum tespiti yapma görevi verilmiştir.

398 inci maddenin son cümlesi ile görevlendirilen Kamu Gözetimi Kurumu yönetim kurulunun şirketi tehdit eden veya edebilecek nitelikteki riskleri zamanında teşhis edebilmek ve risk yönetimini gerçekleştirebilmek için 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 378 inci maddesinde öngörülen sistemi ve yetkili komiteyi kurup kurmadığını, böyle bir sistem varsa bunun yapısı ile komitenin uygulamalarını açıklayan ve değerlendiren denetçi raporunun esaslarını belirleme amacı ile Riskin Erken Saptanması Sistemi ve Komitesi Hakkında Denetçi Raporuna İlişkin Esasları<sup>164</sup> (riskin erken saptanmasına yönelik ilke kararı) yayımlamıştır.

Bu esaslar ışığında denetçi, TTK m. 378 uyarınca pay senetleri borsada işlem gören tüm şirketler ile denetçinin oluşturulmasını gerekli gördüğü ve bunu yönetim kuruluna yazılı olarak bildirdiği diğer şirketlerde riskin erken saptanması sistemi ve komitesinin oluşturulup oluşturulmadığı ve eğer ki oluşturulmuşsa anılan madde çerçevesinde işleyip işlemediği hakkında denetim yapacaktır. Bir başka ifadeyle denetçi, yaptığı denetim kapsamında, riskin erken saptanması sistemi ve komitesinin, şirketin varlığını, gelişmesini ve sürekliliğini tehdit eden riskleri önceden teşhis etmek ve çareler önermek için gerekli yeterlilikte olup olmadığını değerlendirecektir.

---

<sup>164</sup> RG 18.03.2014 s. 28945.

Denetçi, sistemin şirketin varlığını, gelişmesini ve sürekliliğini tehdit edebilecek gelişmeleri (riskleri) önceden saptamak için yeterli olup olmadığını değerlendirecek ve yetersiz gördüğü hususları raporda açıklayacaktır (KGK İlke Kararı 2014, m. 10/2).

Şirket tarafından gerçekleştirilen risk saptama faaliyetlerinin yeterliliğinin belirlenmesinde; tetkik prosedürünün yanı sıra sorgulama ve gözlem prosedürleri kullanılabilir ve hatta BDS 620: Uzman Çalışmalarının Kullanılması<sup>165</sup> standardı kapsamında bir uzmandan da faydalanabilecektir (KGK İlke Kararı 2014, m. 8/4-5).

Bağımsız denetçi, riskin erken saptanması sistemi ve komitesinin denetimini yaparken, TTK hükümlerine, Kamu Gözetimi Kurumu tarafından yayımlanan esaslara ve yine aynı Kurum tarafından yayımlanan bağımsız denetçilere yönelik etik kurallarına uygun hareket edecektir (KGK İlke Kararı 2014, m. 5/3).

Denetçi riskin erken saptanması sistemi ve komitesi hakkında yaptığı değerlendirmeler neticesinde edindiği görüşü bağımsız denetim raporundan ayrı, müstakil ve özel nitelikli bir raporda düzenleyecektir. Denetçi bağımsız denetim raporundan ayrı olarak hazırlayacağı bu raporda, yalnızca riskin erken saptanması komitesinin yönetim kurulu tarafından kurulup kurulmadığına ve kurulmuşsa komitenin kanunla kendisine verilen görevleri yerine getirip getirmediğine dair görüşlerini açıklayacaktır. Önemle belirtmek gerekir ki riskin erken saptanması komitesi tarafından risklere karşı gösterilen çarelerin yerindeliği ve riskler karşısında yönetim tarafından yapılan uygulamalar denetimin kapsamına dâhil edilmemiştir (KGK İlke Kararı 2014, m. 3/2). Dolayısıyla denetçinin riskleri bizzat tespit etme veya komite tarafından tespit edilen risklere karşı alınan önlemlerin yeterliliğini araştırma gibi bir sorumluluğu yoktur. Denetçi raporunda bunlara ilişkin bir değerlendirme yapmayacaktır.

### **3.1.3.4.Envanter Dâhil Tüm Şirket Muhasebesinin Denetimi**

TTK m. 398/1 hükmüne göre bağımsız denetim kapsamı dâhilinde denetime konu unsurlardan biri de envanter ve şirket muhasebesidir. Envanter belli bir zamanda, bir işletmenin aktifleri ve pasifleri ve bunların kanunen öngörülen ölçütlere göre yapılmış değerlemeleri bağlamında “nesi var-nesi yok” anlamına gelen teknik bir terimdir.

<sup>165</sup> RG 31.01.2014 s. 28899, BDS 620.

Envanter kısaca işletmenin aktif ve pasifini değerleriyle gösteren liste demektir (TTK m. 66/1 m.g.)

Finansal tablo ve yıllık faaliyet raporunun denetimini yapmakla sorumlu olan bağımsız denetçi bağımsız denetim faaliyeti kapsamında kaçınılmaz olarak şirketin tüm muhasebesini de denetleyecektir. Zira denetimi yapılan finansal tablolar muhasebe ve envanter üzerine inşa edilir. Neticede gerçeği yansıtmayan bilânço envanterden başlar. (TTK m. 66/1 m.g.).

Kanun koyucu bağımsız denetimin yalnızca evrak üzerinden tamamlanmasına müsaade etmemiş aynı zamanda aktif bir envanter denetiminin yapılmasını da zorunlu tutmuştur (TTK m. 398/1 m.g.). Bağımsız denetçinin görev kapsamını genişleten 6102 sayılı Kanun aynı zamanda denetimi kolaylaştırma amacı ile eTTK' dan farklı bir düzenleme yaparak envanteri kolaylaştırıcı yöntemleri belirlemiştir (TTK m. 67). Bağımsız denetçi envanter denetimi yaparken envanteri düzenleyen TTK m. 66 ve envanteri kolaylaştırıcı yöntemleri belirleyen TTK m. 67 hükümlerini dikkate alacaktır.

### **3.1.3.5. Türkiye Denetim Standartlarının Öngördüğü Ölçüde İç Denetimin Denetimi**

TTK m. 398/1 hükmüne göre Türkiye Denetim Standartlarının öngördüğü ölçüde iç denetimin denetlenmesi bağımsız denetim kapsamı dâhilindedir. İç denetim fonksiyonu işletmenin kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve iyileştirmek amacıyla tasarlanan güvence ve danışmanlık faaliyetlerini yürüten fonksiyondur (BDS 610 m. 14/b). İç denetim fonksiyonuna sahip olmayan işletmeler açısından böyle bir denetim de söz konusu olmayacaktır.

Kanun iç denetim sistemine sahip işletmelerde bu denetimi Türkiye Denetim Standartlarının öngördüğü iç denetim ile sınırlandırılmıştır. Uluslararası denetim standartları ile uyumlu Türkiye Denetim Standartları kapsamında iç denetim ile kastedilen, şirket içerisindeki çeşitli komiteler, özellikle halka açık şirketlerde denetim komitesi veya müfettişler aracılığıyla yapılan veya holdinglerde bütün topluluğu kapsar şekilde yapılan denetimlerdir (TTK m. 398/1 m.g.).

KGK, bu denetim kapsamında dış denetçinin hangi durum ve şartlarda iç denetim fonksiyonunun çalışmalarını kullanabileceğini, bu çalışmalarını hangi alan ve düzeyde



kullanabileceğini, iç denetçilerin çalışmalarını kullanan dış denetçinin sorumluluklarını düzenleme amacı ile BDS 610: İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması Standardını<sup>166</sup> yayımlamıştır.

### 3.1.4. Bağımsız Denetçi

Denetçiyi ancak bir bağımsız denetim kuruluşu olarak tanımlayan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu 6335 sayılı Kanun değişikliği sonrası bağımsız denetçiyi gerçek kişi bağımsız denetçi ve tüzel kişi bağımsız denetim kuruluşu olmak üzere ikiye ayırarak yeniden ele almıştır.

#### 3.1.4.1. Bağımsız Denetçi Olabilecekler

Kanun, 400 üncü maddede bağımsız denetim kapsamına giren sermaye şirketlerinde bağımsız denetim yapmaya yetkili denetçileri açıklamıştır<sup>167</sup>. Büyük, orta ve küçük ölçekli tüm sermaye şirketlerine bağımsız denetim zorunluluğu getiren hükme paralel olarak düzenlenen 400 üncü maddenin ilk halinde denetçinin tanımı şu şekilde yapılmıştır:

*“Denetçi, ancak ortakları, yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan bir bağımsız denetleme kuruluşu olabilir. Orta ve küçük ölçekli anonim şirketler, bir veya birden fazla yeminli mali müşaviri veya serbest muhasebeci mali müşaviri denetçi olarak seçebilirler.”*

Denetçiliği bir meslek olarak benimseyen ve bağımsız denetime ilişkin hükümleri bu anlayışa dayandıran Kanun, denetçi açısından meslek mensubu olmayı ana ilke olarak kabul etmiş ve denetimin ancak ortakları yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan meslek mensuplarından oluşan denetleme kuruluşları tarafından yapılabileceği kuralını getirmiştir (TTK m. 400 m.g.). Hükümde YMM veya SMMM’ ler bağımsız denetim kuruluşlarının ortakları olarak nitelendirilmiş ve

<sup>166</sup> RG 14.02.2014 s. 28913, BDS 610.

<sup>167</sup> Kanun denetçilerin kim olabileceğini ve kimler olamayacağını 400 üncü maddede düzenlemiş ancak bunların seçimini, görevden alınmasını ve denetim sözleşmesinin feshini bir önceki maddede açıklamıştır. Kanunun denetçinin kim olduğuna dair açıklama yapmadan evvel bunlara ilişkin düzenleme yapması kanunun sistematigi bakımından uygun olmamıştır. Sistematik bir bütünlük sağlama amacı ile bu çalışmada 400 üncü madde 399 uncu maddeden önce incelenmiştir.

gerekçede bunların bağımsız denetleme kuruluşlarının pay sahipleri olduğunu açıklanmıştır. Ortaklar ifadesinin kullanılması ile BDK' ların zamanla ABD' de görülen tüzel kişiliğe sahip sınırlı sorumlu meslek ortaklığı niteliğindeki kuruluşlara dönüştürülmesi hedeflenmiştir (Usluel, 2011, s. 129).

Maddenin ilk düzenlemesinde büyük ölçekli anonim şirketlerin bağımsız denetim kuruluşları tarafından; orta ve küçük ölçekli anonim şirketlerin ise bir veya daha fazla yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir tarafından denetlenmesi uygun görülmüştür. Ancak 6335 sayılı Kanun değişikliğiyle denetimin kapsamını düzenleyen hüküm, bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin kapsamını belirleme yetkisini Bakanlar Kuruluna bırakacak şekilde yeniden düzenlenmiş ve bu düzenlemeye paralel olarak denetçiye ilişkin 400 üncü madde de değiştirilmiştir. 6335 sayılı Kanunla denetçiye ilişkin düzenleme yapan 400 üncü maddenin değiştirilmesiyle Alman Ticaret Kanunundaki sisteme daha yakın bir düzenleme yapılmıştır. 6102 sayılı Kanunun esas aldığı Alman Ticaret Kanununda<sup>168</sup> finansal tablo ve yıllık hesap denetimini yapmaya yetkili profesyonel muhasebe meslek mensupları; gerçek kişi denetçi ve denetim kuruluşları olarak ayrılmıştır. AB Sekizinci Direktifinde de yasal denetçi ve denetim firması ayrı ayrı tanımlanmıştır<sup>169</sup>.

6102 sayılı Kanunun denetçiyi düzenleyen 400 üncü maddesi şu şekilde değiştirilmiştir:

*“Denetçi, bağımsız denetim yapmak üzere, 01.06.1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre ruhsat almış yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketi<sup>170</sup> olabilir. <sup>171</sup>”* (TTK m. 400/1).

<sup>168</sup> [http://www.gesetze-im-internet.de/hgb/\\_319.html](http://www.gesetze-im-internet.de/hgb/_319.html)

<sup>169</sup> Yasal denetçi ve denetim firmasının tanımı AB Sekizinci Direktifin ikinci maddesinde yapılmıştır. Buna göre; “Yasal denetçi, yasal denetimleri yürütmek için bir Üye Devletin yetkili makamları tarafından bu Direktif uyarınca onaylanan doğal kişi anlamına gelir. Denetim firması, yasal denetimleri yürütmek için bir Üye Devletin yetkili makamları tarafından bu Direktif uyarınca onaylanmış bir tüzel kişi veya başka herhangi bir varlık anlamına gelir.”

<sup>170</sup> Ortakları kamu tüzel kişiliğince (KGK) yetkilendirilerek kamu adına hizmet sunan bağımsız denetim kuruluşlarının gücünü ve itibarını sermayesinden alan sermaye şirketi niteliğinde kurulması doğru

Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin dördüncü maddesi ve 660 sayılı KHK' nın ikinci maddesi denetçinin tanımını yaparken 6102 sayılı Kanun düzenlemesinden farklı olarak ikili ayrıma gitmiş ve gerçek kişi bağımsız denetçi ile tüzel kişi bağımsız denetim kuruluşunu birbirinden ayrı olarak tanımlamıştır. Buna göre;

*“Bağımsız denetçi: Bağımsız denetim yapmak üzere, 01.06.1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre yeminli mali müşavirlik ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından Kurum tarafından yetkilendirilen kişileri ifade eder.”* (BDY m. 4/a, 660 s. KHK m. 2/a).

*“Bağımsız denetim kuruluşu: Kurumca bağımsız denetim yapmakla yetkilendirilen ortakları yeminli mali müşavirlik ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensuplarından oluşan sermaye şirketlerini ifade eder.”* (BDY m. 4/ç). *“Bağımsız denetim kuruluşu: Bağımsız denetim yapmak üzere, Kurum tarafından yetkilendirilen sermaye şirketlerini ifade eder.”* (660 s. KHK m. 2/c).

TTK m. 400' de, BDY m. 4' te ve 660 sayılı KHK m. 2' de tanımlanan denetçi ve denetim kuruluşu, yalnızca 398 inci madde kapsamında bağımsız denetim yapmak üzere yetkilendirilmiş olan denetçiyi ifade eder. Zira TTK m. 397/5 hükmü kapsamında Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca yürütülecek denetimde denetçin kim olacağı Bakanlık tarafından çıkartılacak yönetmelikle tespit edilecektir.

Değişiklik sonrası TTK' da biri gerçek kişi olan bağımsız denetçi diğeri tüzel kişi olan bağımsız denetim kuruluşu olmak üzere iki farklı denetçi öngörülmüştür. Denetçi ifadesi kelime yapısı itibariyle bir gerçek kişiyi karşılıyor algısı yaratmakla birlikte 6102 sayılı Kanunda kullanılan “denetçi” kavramı hem gerçek kişi denetçiyi hem tüzel

---

görünmemektedir. Bir özel hukuk tüzel kişininin (BDK) kamu tüzel kişisince (KGK) yetkilendirilmesi çeşitli sorunlara yol açabilecektir. KGK' nın PCAOB benzeri özel hukuk tüzel kişisi olarak düzenlenmesi bu karmaşayı gidermeye yardımcı olabilecektir.

<sup>171</sup> Hükümde bağımsız denetim yapmak üzere kurulan sermaye şirketleri için de “denetçi” terimi kullanılmış, bu durum anlam bozulmasına yol açmıştır. Zira denetçi teriminin yalnızca gerçek kişiler için kullanılması çok daha uygun olacaktır. Kanunun Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde ve 660 sayılı KHK' da olduğu gibi gerçek kişi denetçiyi ve tüzel kişi denetim kuruluşunu ayrı ayrı tanımlaması çok daha doğru olacaktır.

kişi denetim kuruluşunu kapsayacak şekilde bir üst kavram olarak kullanılmıştır. Önemle belirtmek gerekir ki bir üst kavram olan “denetçi” niteliği aynı anda gerçek kişi denetçi ve denetim kuruluşunun ortağı olarak aynı kişide toplanamayacaktır. Yani KGK tarafından bağımsız denetçi olarak yetkilendirilen bir YMM veya SMMM, kendi adına bağımsız denetim faaliyetinde bulunacaksa bir bağımsız denetim şirketini ortağı olamayacak, bir bağımsız denetim şirketinin ortağı ise kendi adına bağımsız denetim faaliyetinde bulunamayacaktır. Aynı şekilde bağımsız denetçi olarak yetkilendirilen bir YMM veya SMMM, aynı anda birden fazla denetim kuruluşuna ortak olamayacaktır. Dolayısıyla denetçiler aynı anda yalnızca bir denetim kuruluşunun ortağı olabileceklerdir (BDY m. 13/1-i). Denetçiler istihdam edildikleri denetim kuruluşuyla ilişkileri sona ermedikçe başka bir denetim kuruluşunda ya da tek başına denetim faaliyetinde bulunamayacaklardır (BDY m. 26/4).

6335 sayılı Kanun değişikliği ile yalnızca denetçinin tanımı değiştirilmemiş aynı zamanda tüzel kişi denetçinin niteliği de değiştirilmiştir. Kanunun ilk düzenlemesinde denetçi için bağımsız denetleme kuruluşu ifadesi kullanılırken değişiklik sonrası sermaye şirketi ifadesi tercih edilmiştir<sup>172</sup>. Bu değişiklikle tüzel kişi denetçinin ancak anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket şeklinde kurulabileceği hüküm altına alınmıştır<sup>173</sup>.

Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartlarını ve çalışma esaslarını belirlemek, bu şartları taşıyan kuruluşları ve bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarını yetkilendirerek listeler halinde ilan etmek ve bunları, oluşturacağı resmi sicile kaydederek KGK’ nın internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli olarak açık tutmak görevleri 660 sayılı KHK ile KGK’ ya bırakılmıştır (660 sayılı KHK

<sup>172</sup> Kanun denetim kuruluşu ifadesi yerine sermaye şirketi ifadesini kullanmış ancak Bağımsız Denetim Yönetmeliği ve 660 sayılı KHK bağımsız denetim kuruluşu (BDK) ifadesini kullanmaktan vazgeçmemiştir.

<sup>173</sup> Seri: X No: 22 sayılı Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde bağımsız denetim kuruluşlarının ancak anonim şirket şeklinde kurulabilmesine izin verilmiştir. 6102 sayılı Kanun düzenlemesi ile bağımsız denetim kuruluşlarının limited şirket şeklinde de kurulmasına izin verilmiş ve limited şirket türünde ilk BDK 2014 yılında kurularak tescil edilmiştir.

m. 9/1-ç). Bağımsız denetçilerin sicile kaydı ve ilan hususunda benzer bir düzenleme Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 17 nci maddesinde de yapılmıştır<sup>174</sup>.

KGK, bağımsız denetim resmi sicil kayıtlarının elektronik ortamda tam, doğru ve güvenilir bir şekilde tutulmasına ve resmi sicil bilgilerinden Kurum tarafından belirlenenlerin ilan edilmesine ilişkin usul ve esasları düzenleme amacı ile Bağımsız Denetim Resmi Sicil Tebliğini<sup>175</sup> yayımlamıştır. KGK' nın yayınladığı bu tebliğ bağımsız denetçiler açısından önem arz etmektedir. Zira yetkilendirme işlemleri sicile kayıt ve ilanla birlikte yürürlüğe girecektir ve sicile kayıtlı olmayanlar denetim faaliyetinde bulunamayacaklardır (BDY m. 17/1-3).

#### **3.1.4.1.1. Gerçek Kişi Bağımsız Denetçiler**

6102 sayılı Kanun gerçek kişilerin bağımsız denetim yapmak üzere denetçi olabilmeleri için yalnızca YMM veya SMMM ünvanına sahip meslek mensubu olmaları ve KGK tarafından yetkilendirilmiş olmaları şartını aramıştır (TTK m. 400/1). Yetkilendirmeye dair ayrıntılı düzenleme yetkilendirmeyi yapacak olan Kamu Gözetimi Kurumunun hazırladığı Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin Denetçilerin Yetkilendirilmesi başlıklı 14 üncü maddesinde yapılmıştır. KGK Bağımsız Denetim Yönetmeliğini hazırlarken 25 Nisan 2006 kabul tarihli Avrupa Birliği Sekizinci Revize Direktifin denetçilerin sahip olması gereken nitelikleri düzenleyen maddelerini referans almıştır. Bağımsız Denetim Yönetmeliği bir gerçek kişinin bağımsız denetçi olarak yetkilendirilebilmesi için dokuz şart belirlemiştir. Yönetmeliğin 14 üncü maddesinde belirlenen genel ve özel şartlar hem gerçek kişi denetçiler için hem de bağımsız denetim kuruluşlarının ortakları için aranmıştır.

*Denetim faaliyetinde bulunmak isteyenlerin:*

- a) *Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilgiler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurulunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olması veya diğer öğretim dallarından lisans*

<sup>174</sup> Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin ilgili hükmü 660 sayılı KHK ile uyumlaştırılacak şekilde 21.10.2014 tarihli ve 29152 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik ile değiştirilmiştir.

<sup>175</sup> RG 25.01.2013 s. 28539.

*seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkrada belirtilen bilim dallarından en az lisansüstü seviyesinde diploma almış olması gerekir (BDY m. 14/1-a).*

BDY esas olarak hukuk fakültesi ve iktisadi ve idari bilimler fakültesi bölümlerinden mezun olma şartı aramıştır. Ancak maddede sayılan bölümler haricinde bir bölümden mezun olanlara yukarıda sayılan bilim dallarından yüksek lisans veya doktora mezunu olma şartı ile denetçi olma yolu açılmıştır.

BDY' nin referans aldığı AB Sekizinci Direktifin eğitim nitelikleri başlıklı altıncı maddesinde yasal denetçi olabilmek için gerekli eğitim koşulları belirlenmiş ve bir denetçinin yasal denetim gerçekleştirme konusunda yetkili kılınması için en az üniversite düzeyinde eğitim görmüş olması yeterli görülmüştür<sup>176</sup>. AB mevzuatı bölüm sınırlaması yapmamış böylece ilgili alanlarda eğitim almamış kimselere de üniversite mezunu olma şartı ile denetçi olma yolunu açmıştır. BDY ise bölüm sınırlaması yaparak yalnızca ilgili bölümlerden mezun olma şartı aramıştır.

Yönetmelik denetçi olabilmek için meslek mensubu olma şartını da aramış ve 3568 sayılı meslek kanununun beşinci maddesinde meslek mensubu olmanın ön koşullarında biri en az lisans seviyesinde mezun olma olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla yönetmelikte ayrıca bu şartın tekrar edilmesi anlamsız görünmektedir. Zira 3568 sayılı meslek kanununa göre SMMM veya YMM olabilmek için evvela ilgili bölümlerden en az lisans düzeyinde mezun olmak gerekir (3568 s. Kanun m. 5/A-a). Ancak 5786 sayılı Kanun ile 3568 sayılı meslek kanununda yapılan değişiklik ile üniversite mezunu olmayan serbest muhasebecilere altı aylık özel eğitim almaları ve geçiş sınavında başarılı olmaları şartı ile SMMM unvanı alma imkânı getirilmesi nedeni ile yönetmelikte eğitim şartı tekrar edilmiştir. Bu düzenleme ile KGK, üniversite mezunu olmayan ve fakat geçiş sınavında başarılı olarak SMMM unvanı alan meslek mensuplarının denetçi olmalarını engellemeye çalışmıştır. TÜRMOB' un yayınladığı meslek mensubu eğitim istatistiğine göre Mart 2015 tarihi itibarıyla lisans seviyesinde diploma sahibi olmayan ve fakat SMMM ünvanına sahip 11.369 meslek mensubu vardır<sup>177</sup>. Yönetmelikte eğitim şartının tekrar edilmesi ile 11.369 meslek mensubuna lisans seviyesinde mezun oluncaya kadar denetçi olabilme yolu kapatılmıştır.

<sup>176</sup> <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32006L0043> (m. 6).

<sup>177</sup> Bunların 392' si ilkökul, 8.133' i lise ve 2. 844' ü ön lisans mezunudur. (e.t. 30.03.2015)

*b) Meslek mensubu olması gerekir (BDY m. 14/1-b).*

Yönetmeliğin aradığı en önemli şart SMMM veya YMM ünvanına sahip meslek mensubu olma şartıdır. Kanunda da tekrar edilen bu şart ile denetim işi uzmanlık gerektiren özel nitelikli bir mesleğe dönüştürülmüştür. Denetimin ancak SMMM veya YMM' ler tarafından yapılabileceği şartı ile SMMM ve YMM' ler bağımsız denetimin merkezinde konumlandırılmıştır.

Meslek mensubu olmak için aranan genel ve özel nitelikli şartlar 3568 sayılı Kanunda açıklanmıştır. 3568 sayılı Kanunda meslek mensubu olabilmek için aranan genel şartlar şunlardır:

- i. T.C. vatandaşı olmak,*
- ii. Medenî hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmak,*
- iii. Kamu haklarından mahrum bulunmamak,*
- iv. Türk Ceza Kanununun 53 üncü maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlar, Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, milli savunmaya karşı suçlar, devlet sırlarına karşı suçlar ve casusluk, zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından mahkûm olmamak,*
- v. Ceza veya disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmamak,*
- vi. Meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamak (3568 s. Kanun m. 4).*

3568 sayılı Kanunda serbest muhasebeci mali müşavir olabilmek için aranan özel şartları şunlardır:

- i. Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurumunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer öğretim*

*kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkrada belirtilen bilim dallarından lisansüstü seviyesinde diploma almış olmak,*

*ii. En az üç yıl staj yapmış olmak,*

5786 sayılı Kanun değişikliği ile 2008 yılında staj süresi AB müktesebatına uyum sağlama amacı ile iki yıldan üç yıla çıkarılmıştır. 2008 öncesi iki yıllık stajın yalnızca meslek mensupları yanında yapılması öngörülürken değişiklik sonrası bu sınırlama kalkmış ve meslek mensubu gözetiminde de staj yapma imkânı getirilmiştir. Staj ve staj süresinden sayılan hizmetler 3568 sayılı Kanunun altıncı maddesinin ikinci fıkrasında 10 bent halinde sayılmıştır. Kanunda sayılan bu hizmetleri tamamlayanlar için staj yapmış olmak şartı aranmayacaktır.

*iii. Serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olmak<sup>178</sup>,*

*iv. Serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış olmak (3568 s. Kanun m. 5).*

YMM olabilmek için en az on yıl SMMM' lik yapmış olmak ve YMM' lik sınavını kazanarak ruhsat almış olmak şartları aranmıştır (3568 s. Kanun m. 9). Dolayısıyla SMMM' ler için aranan şartlar YMM' ler içinde geçerlidir.

*c) Türkiye' de yerleşik olması gerekir (BDY m. 14/1-c).*

Bu şart özellikle yabancı bağımsız denetim kuruluşlarının ortakları açısından önem arz etmektedir. Zira yabancı bağımsız denetim kuruluşlarının Türkiye' de denetim yapmak üzere KGK tarafından yetkilendirilebilmeleri için bu kuruluşların ortaklarının Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde gerçek kişi denetçiler için aranan tüm şartları, dolayısıyla Türkiye' de yerleşik olma şartını taşımaları gerekmektedir (BDY m. 13/1-f).

*ç) Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunması gerekir (BDY m. 14/1-ç).*

Bu şartın yönetmelikte ayrıca belirtilmesi gereksizdir. Zira yönetmeliği (b) bendinde aranan meslek mensubu olma şartı ehliyet şartını içermektedir (3568 s. Kanun m. 4/-b).

<sup>178</sup> Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavında başarılı olduktan sonra yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olanlarda, serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olma şartı aranmaz.



d) 15 inci maddede belirtilen uygulamalı mesleki eğitimi tamamlamış olması gerekir (BDY m.14/1-d).

Yetkilendirme öncesi staj dönemini düzenleyen 15 inci madde, AB Sekizinci Direktifi ile uyumlu olacak şekilde denetçi adaylarının mesleki konularda en az üç yıl süreyle denetçi yanında ya da denetim kuruluşunda uygulamalı eğitim almaları şartını getirmiştir (BDY m. 15/1). AB Sekizinci Direktifi, uygulamalı eğitim başlıklı 11 inci maddede teorik bilgi sahibi olan meslek adaylarının uygulama becerisi kazanmaları için en az üçte ikisi bir yasal denetçi veya denetim firmasının gözetimi altında olmak üzere üç yıllık staj dönemi öngörmüştür<sup>179</sup>. Yönetmelik Sekizinci Direktifin aksine staj süresinin tamamının denetçi yanında ya da denetim kuruluşunda yapılmasını öngörmüştür. Önemle belirtmek gerekir ki Sekizinci Direktif, sürekli eğitim başlıklı 13 üncü maddede üye devletlere, yetkilendirilen yasal denetçilerin teorik bilgi, mesleki beceri ve değerlerini korumak amacı ile mesleki faaliyetleri boyunca uygun sürekli eğitim programlarına katılmalarını sağlama görevi vermiştir<sup>180</sup>. Benzer bir düzenleme Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 25 inci maddesinde de yapılmıştır. Denetçilerin sicile tescilinden itibaren, teorik bilgilerinin ve mesleki becerilerinin yeterli bir seviyede tutulmasını, mesleki etik ilkelere uyulmasını, mesleki alandaki değişikliklerin takip edilmesini ve mesleki gelişimlerini temine yönelik olarak sürekli eğitime tabi tutulması öngörülmüştür (BDY m. 25/1-2).

Uygulamalı mesleki eğitim dönemi boyunca “denetçi yardımcısı” ünvanına sahip olan denetçi adayları, denetçilerin refakatinde denetim çalışmalarına katılabilecektir (BDY m. 15/4).

Üç yıllık bir staj sürecinden geçmiş olan SMMM veya YMM’ ler için tekrar üç yıllık staj döneminin öngörülmesi mesleğe başlama yaşını gerektireceği gerekçesiyle eleştirilmiştir. Ancak hükmün devamında 3568 sayılı Kanun çerçevesinde tasdik ve vergi denetimi hizmetlerinde geçen süreler ile aynı Kanunun altıncı maddesinin ikinci fıkrasında on bent halinde sayılan hizmetlerde geçen süreler uygulamalı mesleki eğitim süresinden sayılmıştır. Dolayısıyla yönetmelik tecrübeye önem vermiş, tecrübe sahibi olmayanların tecrübe kazanmaları için üç yıllık staj süresi öngörmüştür.

<sup>179</sup> <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32006L0043> (m. 10).

<sup>180</sup> <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32006L0043> (m. 13).

Esas amacı denetçilerin tecrübe sahibi olmalarını sağlamak olan yönetmelik en az 15 yıl mesleki tecrübeye sahip olanlar için uygulamalı mesleki eğitim şartı aranmamıştır (BDY m. 15/2). 15 yıllık sürenin hesabında dört yılı aşmamak üzere lisans ve lisansüstü eğitim süreleri, staj ve stajdan sayılan hizmetlerde geçen süreler ve 3568 sayılı Kanun kapsamındaki mesleki faaliyetlerde geçen süreler dikkate alınacaktır. Dolayısıyla üç yıl SMMM stajı yapan dört yıllık lisans mezunu meslek mensupları için pratikte sekiz yıllık mesleki tecrübe aranacaktır. Bu istisnaya benzer bir düzenleme AB Sekizinci Direktifte de yapılmıştır. Buna göre 15 yıl boyunca profesyonel faaliyetlerde bulunup finans, muhasebe ve hukuk alanlarında yeterli deneyime sahip olanlar mesleki yeterlilik sınavını geçmek suretiyle denetçi olabileceklerdir bunlar için üç yıllık uygulamalı eğitim şartı aranmayacaktır<sup>181</sup>.

*e) Denetçilik sınavında başarılı olması gerekir<sup>182</sup> (BDY m. 14/1-e).*

KGK tarafından yapılan denetçilik sınavı, muhasebe, muhasebe standartları, kurumsal yönetim ilkeleri ve finansal yönetim, denetim, genel hukuk mevzuatı, sermaye piyasası, bankacılık, sigortacılık ve özel emeklilik mevzuatı konularını kapsar (BDY m. 16/1-3). Denetçilik sınavına girebilmek için BDY m. 14/1-a hükmünde belirtilen mezuniyet şartının sağlanmış olması gerekli ve yeterlidir (BDY m.16/2).

KGK sınav şartını sağlayamayan denetçi adayları için geçiş dönemi eğitimleri düzenlemiştir. Buna göre BDY m. 14' te aranan sınav hariç diğer şartları sağlayan ve 31.12.2014 tarihine kadar Kuruma başvuran YMM veya 15 yıllık tecrübeye sahip SMMM' ler Kurumun üniversiteler aracılığıyla yürüttüğü eğitim programlarını başarıyla tamamlamak şartı ile denetçilik sınavından muaf tutulmuşlardır (BDY g.m. 4/1-a).

<sup>181</sup> <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32006L0043> (m. 11).

<sup>182</sup> Yönetmeliğin geçici birinci maddesine göre 26.12.2012 tarihinden önce ilgili mevzuatına göre kamu kurumlarından bağımsız denetime ilişkin lisans belgesini almaya hak kazanmış olanlar ve kamu kurumları tarafından, 02.11.2011 tarihinden önce ilan edilen bağımsız denetçiliğe ilişkin sınavlar ile bunlara ilişkin 31.12.2012 tarihine kadar yapılan tamamlayıcı sınavlar neticesinde lisans belgesi almaya hak kazananlar için, sigortacılık ve özel emeklilik mevzuatına ilişkin sınav konuları hariç olmak üzere ve 31.12.2014 tarihine kadar müracaat etmeleri halinde denetçilik sınav şartı aranmayacaktır (BDY g.m. 1/1). Dolayısıyla SPK, BDDK, EPDK gibi kurumlardan bağımsız denetçilik lisansı alanlar ayrıca KGK tarafından sınava tabi tutulmayacaktır.

AB Sekizinci Direktifinin eğitim nitelikleri başlıklı altıncı maddesinde de meslek adaylarının yetkilendirilmesi için bunların mesleki yeterlilik sınavında başarı olmaları şartı getirilmiştir. Direktifin mesleki yeterlilik sınavını düzenleyen yedinci maddesinde bu sınavın denetime ilişkin gerekli teorik bilgiyi ve bu bilgiyi uygulama yeteneğini ölçmeye yönelik olduğu ve bu sınavın ilgili konularda gerekli teorik bilgi düzeyini garanti eder nitelikte olduğu belirtilmiştir.<sup>183</sup> Ayrıca bu sınavın en azından bir bölümü yazılı yapılmak zorunda olduğu açıklanmıştır<sup>184</sup>.

*f) 26.09.2004 tarihli ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 53 üncü maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlar, anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından mahkûmiyeti olmaması gerekir (BDY m.14/1-f).*

Hüküm, 21.10.2014 tarihli ve 29152 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmeliğin üçüncü maddesi ile değiştirilmiş ve milli savunmaya karşı suçlar, devlet sırlarına karşı suçlar ve casusluk suçları madde metninden kaldırılmıştır. Bu değişikliğin yapılış amacını anlamak güçtür zira 3568 sayılı Kanunun meslek mensubu olabilmek için aradığı genel şartlar arasında bu suçlara da yer verilmiştir (3568 s. Kanun m. 4/ d). Dolayısıyla bu suçlardan mahkûm olan kimselerin denetçi olmasının önü açılmış ancak 3568 sayılı Kanun ile bunların meslek mensubu olması engellenmiştir. Sonuç olarak hüküm değişse bile dolaylı olarak değişikliğin bir etkisi olmamıştır.

<sup>183</sup> <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32006L0043> (m.6, m.7).

<sup>184</sup> AB Sekizinci Direktifin teorik bilgi testi başlıklı dokuzuncu maddesinde mesleki yeterlilik sınavının; genel muhasebe teorisi ve ilkeleri, yıllık ve konsolide hesapların hazırlanması ile ilgili yasal gereklilikler ve standartlar, uluslararası muhasebe standartları, finansal analiz, maliyet ve yönetim muhasebesi; risk yönetimi ve iç kontrol, denetim ve mesleki beceriler, yasal denetim ve denetçilere ilişkin yasal gereklilikler ve mesleki standartlar, uluslararası denetim standartları, mesleki etik ve bağımsızlık konularını kapsayacağı açıklanmıştır.

- g) *Faaliyet izninin daha önce Kurum tarafından 42 nci maddenin birinci fıkrasının (c) bendi dışındaki bentlerinden biri nedeniyle iptal edilmemiş olması gerekir (BDY m. 14/1-g).*

Faaliyet izni iptal edilenler, kendilerine verilen mührü, yetki belgesini ve kimliği Kurum tarafından belirlenen süre içerisinde iade edecekler ve yeniden yetkilendirme başvurusunda bulunamayacaklardır (BDY m. 42/2-3).

- ğ) *Bağımsız denetim mesleğinin gerektirdiği şeref ve haysiyete uymayan bir durumunun bulunmaması, olumsuz bir itibara sahip olmaması şartlarını taşıması gerekir (BDY m. 14/1-ğ).*

AB Sekizinci Direktifinin iyi itibar başlıklı dördüncü maddesinde bir Üye Devletin yetkili makamlarının sadece iyi itibara/şöhrete sahip gerçek kişiler ya da firmalara onay verebilecekleri belirtilmiştir. Onayı kaldırma başlıklı beşinci maddede ise itibarın tehlikeye düşmesi durumunda onayın geri alınacağı ifade edilmiştir<sup>185</sup>.

Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 14 üncü maddesinde dokuz bent halinde sayılan şartları sağlayan meslek mensupları Kuruma tescil talebinde bulunmaları halinde Kamu Gözetimi Kurumu tarafından sicile kayıt ve ilan edileceklerdir. Tescil işleminden sonra meslek mensubuna bağımsız denetçi belgesi, denetçi kimliği ve denetçi mührünün verilmesiyle yetkilendirme işlemi tamamlanmış olacaktır (BDY m. 14/2).

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu 31.01.2014 tarihinde, 2006 yılında kurulan Uluslararası Bağımsız Denetim Otoriteleri Forumuna (IFIAR) üye olmuştur<sup>186</sup>. Kamu Gözetimi Kurumu gibi kendi ülkelerinde bağımsız denetimi düzenleme yetkisine sahip 46 kurumun üye olduğu IFIAR' a üye olunmasıyla KGK tarafından yetkilendirilen tüm denetçi ve denetim kuruluşlarının hazırladıkları bağımsız denetim raporları IFIAR' a üye diğer ülkelerde de geçerlilik kazanmıştır. Dolayısıyla kurumun IFIAR' a üye olması hem Kurumun hem de hazırladıkları denetim raporu IFIAR' a üye olan diğer ülkelerde de geçerlilik kazanan denetçilerin itibarını artırmıştır.

<sup>185</sup> <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32006L0043> (m. 4, m. 5).

<sup>186</sup> Kamu Gözetimi Kurumu 10.02.2014 tarihli ve 2014/2 sayılı basın duyurusu. Bkz. [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Duyuru\\_Metni\\_IFIAR.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Duyuru_Metni_IFIAR.pdf)

Kamu Gözetimi Kurumu Mart 2015 itibariyle yukarıda sayılan şartları sağlayan 11.038 meslek mensubunu bağımsız denetçi olarak yetkilendirmiştir. Bu denetçilerin 2.359' u YMM, 8.679' u SMMM' dir<sup>187</sup>.

### 3.1.4.1.2. Tüzel Kişi Bağımsız Denetim Kuruluşları

6102 sayılı TTK, ortakları KGK tarafından yetkilendirilmiş gerçek kişi denetçilerden oluşan sermaye şirketlerini de denetçi tanımına dâhil etmiştir. Düzenleme ile tüzel kişi denetçi olan bağımsız denetim kuruluşlarının yalnızca anonim, limited veya sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket türlerinde kurulmasına izin verilmiş ve bağımsız denetçilik lisansı sahibi olmayan sermaye sahiplerinin bağımsız denetim kuruluşlarına ortak olmaları engellenmiştir. Kanunun ilk düzenlemesinde ortakların SMMM veya YMM ünvanına sahip meslek mensubu olması yeterli görülürken 6335 sayılı Kanun değişikliği ile ortakların meslek mensubu olmalarının yanı sıra KGK tarafından denetçi olarak yetkilendirilmiş olmaları şartı da aranmıştır<sup>188</sup>. Bağımsız denetim kuruluşu niteliğindeki sermaye şirketleri diğer sermaye şirketlerinden ortak yapısı itibariyle ayrılmıştır. Zira TTK bağımsız denetim kuruluşları dışındaki sermaye şirketlerinde pay sahibi olmayı herhangi bir şarta bağlamamıştır. Kanunun bağımsız denetim kuruluşlarına ancak meslek mensubu denetçilerin ortak olabilecekleri kuralı getirmesiyle bağımsız denetim kuruluşları diğer sermaye şirketlerinden ayrı bir statü kazanmış ve bir mesleki örgüt olarak yapılandırılmıştır.

6335 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonrası bağımsız denetim kuruluşlarının tanımı Kanunda eksik yapılmıştır. TTK m. 400/1' in ilk cümlesinde önce gerçek kişi bağımsız denetçinin tanımı yapılmış (*Denetçi, bağımsız denetim yapmak üzere, 01.06.1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre ruhsat almış yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yetkilendirilen kişiler...*) daha sonra ortakları bu kimselerden oluşan

<sup>187</sup> [http://kgk.gov.tr/bagimsiz\\_denetciler/Istatistik-BSD.aspx](http://kgk.gov.tr/bagimsiz_denetciler/Istatistik-BSD.aspx) (e.t. 30.03.2015).

<sup>188</sup> 6102 sayılı Kanunun yayımlandığı 14.02.2011 tarihinde henüz Kamu Gözetimi Kurumu oluşturulmamıştı. Dolayısıyla Kanunun ilk halinde bağımsız denetleme kuruluşu ortakları için KGK tarafından yetkilendirilme şartının aranması mümkün değildi.

sermaye şirketlerinin de denetçi oldukları açıklanmıştır<sup>189</sup>. Dolayısıyla 400 üncü madde gerçek kişi denetçiler için Kamu Gözetimi Kurumunca yetkilendirilme ararken denetim kuruluşları için bu yetkilendirmeden bahsetmemiş ve ortakların gerçek kişi denetçi olmalarını yeterli görmüştür. Kanun bu hükümle denetim şirketinin tüm ortaklarının denetçi lisansı sahibi olması şartını yeterli görmüştür (TTK m. 400/1).

6335 sayılı Kanun değişikliğinden önce 02.11.2011 tarihinde yürürlüğe giren 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname bağımsız denetim kuruluşunu, “*bağımsız denetim yapmak üzere, Kurum tarafından yetkilendirilen sermaye şirketleri*” şeklinde tanımlamıştır. Tanımda şirket ortaklarının niteliklerine (SMMM veya YMM) hiç değinilmemiş şirketin Kamu Gözetimi Kurumunca yetkilendirilmiş olma şartı yeterli görmüştür (660 s. KHK m. 2/1-c).

6335 sayılı Kanun değişikliğinden sonra 26.12.2012 tarihinde yürürlüğe giren Bağımsız Denetim Yönetmeliği de bağımsız denetim kuruluşunun tanımını “*Kurumca bağımsız denetim yapmakla yetkilendirilen ortakları yeminli mali müşavirlik ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensuplarından oluşan sermaye şirketleri*” şeklinde yapmıştır. Bu tanımla BDY, bağımsız denetim kuruluşlarının Kamu Gözetimi Kurumunca yetkilendirilmiş olmaları şartını aramış fakat 6335 sayılı Kanun değişikliğinden önce TTK’ da olduğu gibi ortakların denetçi değil meslek mensubu olmalarını yeterli görmüştür (BDY m. 4/1-ç).

TTK’ da denetçi olarak öngörülen bağımsız denetim kuruluşları açısından mevzuatta tanım birliğine varılamamıştır. Ancak bu şirketlerin KGK tarafında bağımsız denetim yapmak üzere yetkilendirilmiş olması şartı aranmış ve yetkilendirme şartları arasında ortakların tamamının meslek mensubu olmaları (SMMM veya YMM) ve fakat sermayenin ve oy hakkının yarısından fazlasının denetçilere ait olması kuralı getirilmiştir. Böylelikle denetçi lisansına sahip olmayan ve fakat meslek mensubu olan SMMM veya YMM’ lere de bağımsız denetim kuruluşuna ortak olma imkânı getirilmiştir.

---

<sup>189</sup> Hükmün, “*Denetçi, ...ortakları bu kişilerden ve meslek mensuplarından oluşan yetkilendirilmiş sermaye şirketi olabilir.*” şeklinde değiştirilmesi Bağımsız Denetim Yönetmeliği ile uyumlu olmasını sağlayacaktır.

Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 13 üncü maddesinde 6102 sayılı TTK ve 660 sayılı KHK kapsamında bağımsız denetim yapmak üzere faaliyet izni talebinde bulunan kuruluşların yetkilendirilme şartları sayılmıştır. Buna göre;

*“3568 sayılı Kanun ve ilgili mevzuatta öngörülen şartlar saklı kalmak kaydıyla, denetim alanında faaliyet izni talebinde bulunan kuruluşun;*

*a) Sermaye şirketi olması şarttır.*

Bu şart 6335 sayılı Kanun değişikliğinden sonra TTK’ da da aynen yer bulmuştur.

*b) Paylarının veya hisselerinin nama yazılı olması şarttır.*

*c) Faaliyet konusunun bağımsız denetime veya bununla birlikte 3568 sayılı Kanun kapsamındaki mesleki alana münhasır olması şarttır.*

Bu düzenleme ile bağımsız denetim kuruluşlarının bağımsız denetim faaliyeti dışında 3568 sayılı Kanunun ikinci maddesinde belirtilen defter tutma, bilanço, kâr-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgeleri düzenleme, muhasebe sistemlerini kurma ve geliştirme, müşavirlik yapma, inceleme, tahlil, denetim yapma, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş verme, rapor düzenleme, tahkim, bilirkişilik yapma gibi faaliyetlerde bulunabilmelerine imkân getirilmiştir. Ancak bu düzenleme TTK m. 400/3 hükmü ile sınırlandırılmış ve denetçinin, denetleme yaptığı şirkete vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında başkaca bir hizmet vermesi yasaklanmıştır. Dolayısıyla denetçi, TTK da yer alan sınırlayıcı hükümlere uymak kaydıyla, 3568 sayılı Kanunda sayılan hizmetleri de verebilecektir.

*ç) Ticaret unvanında bağımsız denetim ibaresinin bulunması şarttır.*

Bu ibare bağımsız denetim kuruluşlarını diğer sermaye şirketlerinden ayırt etmeyi sağlayacaktır.

*d) Esas sözleşmesinin veya şirket sözleşmesinin denetime ilişkin mevzuat hükümlerine aykırı hususlar içermemesi şarttır.*

*e) Sermayesinin ve oy haklarının yarısından fazlasının denetçilerine ait olması ve ortaklarının tamamının meslek mensubu olması şarttır.*

Bu hükümle mevzuattaki karmaşa giderilmiş ve Kanunun 400 üncü maddesinin aksine ortakların tamamı için denetçi lisansına sahibi olma değil, SMMM veya YMM

ünvanına sahip meslek mensubu olma şartı getirilmiştir. Ancak bağımsız denetim şirketinin sermayesinin ve oy haklarının yarısından fazlasının bağımsız denetim lisansı sahibi olan denetçilere ait olması şartı getirilmiştir. Böylece denetçi lisansına sahip olmayan meslek mensuplarının bağımsız denetim şirketlerine ortak olmasına müsaade edilmiş ancak bunların denetim kadrosunda yer alması yasaklanmıştır.

*f) Denetçilerinin 14 üncü madde çerçevesinde Bağımsız Denetçi Belgesine sahip olması şarttır.*

Bu hüküm bir önceki bentle birlikte değerlendirilmelidir. Bağımsız denetim şirketlerinin sermayesinin ve oy haklarının yarısından fazlasının denetçilerine ait olması yeterli iken bu ortakların mutlaka Bağımsız Denetçi Belgesine sahip olması gerekmektedir.

*g) Denetçilerinin tam zamanlı ve asgari bir raporlama dönemi için istihdam edilmiş olması şarttır.*

*ğ) 28 inci maddedeki şartları sağlayan en az iki sorumlu denetçisinin bulunması şarttır.*

Sorumlu denetçi olabilmek için; KAYİK' ler nezdinde yapılacak denetimler için 15 yıllık mesleki tecrübeye sahip olmak ve bu sürenin en az iki yılında fiilen denetçi, kıdemli denetçi veya baş denetçi unvanı ile mevzuatta denetim öngörülen alanlarda denetimlerde bulunmuş olmak, diğer denetimler için ise 10 yıllık mesleki tecrübeye sahip olmak ve bu sürenin en az bir yılında fiilen denetçi, kıdemli denetçi veya baş denetçi unvanı ile denetimlerde bulunmuş olmak gerekir. Ayrıca bu niteliğe sahip denetçilerin ilgili denetim kuruluşu adına denetim raporu imzalamaya yetkilendirilmiş olması gerekir (BDY m. 28/1-a-b-c).

Bağımsız denetim faaliyetinin yürütülmesinden sorumlu olan ve bağımsız denetim raporunu denetim kuruluşu adına imzalamaya yetkili olan sorumlu denetçi, denetim kuruluşunun yönetim organınca Kurumun onayı alınmak suretiyle görevlendirilebilecektir (BDY m. 28/1).

*h) Denetim kadrosunun, asgari olarak, 27 nci maddede belirtilen denetim ekiplerini oluşturabilecek nitelik ve genişlikte olması şarttır.*

Bağımsız denetim kuruluşu adına belirli bir bağımsız denetim görevini yerine getirmek üzere, sorumlu denetçi ve onun sorumluluğu altında görev yapan bağımsız



denetçilerden oluşan ekip yönetmelikte bağımsız denetim ekibi olarak tanımlanmıştır (BDY m. 4/1-c). Denetim ekibi, bağımsız denetimi Kurum düzenlemelerine uygun bir şekilde gerçekleştirebilecek yetki, bilgi, beceri ve tecrübeye sahip olan yeterli sayıda denetçiden oluşacak ve fakat bu ekip üç denetçiden az olamayacaktır. Kamu Gözetimi Kurumu denetime tabi işletmelerin özellikleri itibarıyla, farklı asgari denetçi ve yedek denetçi sayıları belirleyebilecektir (BDY m. 27/1).

- ı) Yönetim organı üyelerinin tamamının meslek mensubu olması, yüzde yetmiş beşi geçmemek üzere çoğunluğunun ise kadrosundaki denetçilerden oluşması şarttır.*
- i) Denetçilerinin, ortaklarının ve kilit yöneticilerinin başka bir denetim kuruluşunda veya bağımsız denetim faaliyeti gerçekleştiren herhangi bir gerçek kişi yanında ya da tüzel kişilikte ortak, kilit yönetici veya denetçi olmaması, kendi adına bağımsız denetim faaliyetinde bulunmaması şarttır.*

Bu hükümlerle bir bağımsız denetim şirketinin ortağı olan meslek mensubunun veya denetçinin aynı anda bir başka bağımsız denetim şirketinde ortak olması engellenmiştir. Aynı zamanda denetçilerin aynı anda hem gerçek kişi denetçi olarak denetim faaliyeti yürütmeleri hem de bir bağımsız denetim şirketine ortak olarak şirket bünyesinde denetim faaliyeti yürütmeleri yasaklanmıştır.

- j) Denetim rehberleri dâhil olmak üzere, esasları Kurumca belirlenen kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve süreçlerini yazılı olarak oluşturmuş olması şarttır.*

KGK, denetim şirketlerinin; finansal tabloların bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetimleri ile diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlere ilişkin kalite kontrol sistemleriyle ilgili sorumluluklarını düzenleme amacı ile KKS 1: Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler için Kalite Kontrol Standardını<sup>190</sup> yayımlamıştır. Bağımsız denetim şirketleri kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve süreçlerini bu standart doğrultusunda hazırlayacaklardır.

---

<sup>190</sup> RG 02.10.2013 s. 28783, KKS 1.

- k) *Denetim faaliyetlerini etkin bir şekilde yürütebilmesini teminen Kurum tarafından uygun görülecek düzeyde organizasyon, mekân, teknik donanım, belge ve kayıt düzenine sahip olması şarttır.*
- l) *Faaliyet izninin daha önce Kurum tarafından 42 nci maddenin birinci fıkrasının (c) bendi dışındaki bentlerinden biri nedeniyle iptal edilmemiş olması şarttır*<sup>191</sup>.
- m) *Tüzel kişiliğin ve ortaklarının olumsuz bir itibara sahip olmaması ve ortaklarının denetim mesleğinin gerektirdiği şeref ve haysiyete uymayan bir durumunun bulunmaması şarttır.” (BDY m. 13/1)*

Denetim faaliyet izni talebinde bulunan kuruluşların yukarıda 16 bent halinde sayılan şartları sağladıklarını gösteren bilgi ve belgelerle birlikte Kuruma başvurmaları halinde Kurum, başvuruda bulunan kuruluşun gerekli şartları sağlayıp sağlamadığını inceleyecek ve aranan şartları sağladığına kani olursa en geç 90 gün içinde, gerekli harç ve ücretlerin ödemesi ve Kuruma tescil talebinde bulunulması halinde kuruluşu bağımsız denetim yapmak üzere yetkilendirecektir. Bağımsız denetim kuruluşunun sicile kayıt ve ilan edilmesinden sonra Kurum tarafından Bağımsız Denetim Kuruluşu Belgesi verilmesiyle BDK, denetim faaliyetine başlayabilecektir (BDY m. 13/2).

Kamu Gözetimi Kurumu Mart 2015 tarihi itibarıyla 156’ ü anonim, ikisi limited şirket nev’inde olmak üzere 158 bağımsız denetim şirketini bağımsız denetim yapmak üzere yetkilendirmiştir. KGK’ dan bağımsız denetim yapmak üzere yetki alan bu bağımsız denetim şirketlerinin 46’ sı halka açık şirketlerde, bankalarda, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketlerinde, faktöring şirketlerinde, finansman şirketlerinde, finansal kiralama şirketlerinde, varlık yönetim şirketlerinde, emeklilik fonlarında (KAYİK) bağımsız denetim yapmak üzere, 66’ sı sigorta, reasürans ve özel emeklilik şirketleri haricindeki kamu yararını ilgilendiren kuruluşlarda bağımsız denetim yapmak üzere, 46’ sı ise kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar haricinde bağımsız denetim yapmak üzere yetkilendirilmişlerdir<sup>192</sup>.

<sup>191</sup> Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmeliğin ikinci maddesi ile değiştirilmiştir.

<sup>192</sup> <http://kgk.gov.tr/dk/index.aspx> (e.t. 30.03. 2015)

660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 23 üncü maddesinde ve Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 11 inci maddesinin üçüncü fıkrasında denetime tabi şirketler arasında KAYİK için ayrı bir düzenleme yapılmış ve bu kuruluşların denetiminin ancak bağımsız denetim kuruluşları tarafından yapılabileceği hükme bağlamıştır. Ancak KGK tüm bağımsız denetim kuruluşlarına bu denetimi yapma yetkisi vermemiş, yetki almış 158 bağımsız denetim kuruluşundan yalnızca 46' sına KAYİK denetimi yapma yetkisi vermiştir.

2014 hesap yılı için bağımsız denetim kapsamına giren 3.500 şirketin büyük bir kısmı KAYİK niteliğindedir. Dolayısıyla bu şirketlerin denetimi yalnızca 46 bağımsız denetim kuruluşuna bırakılmıştır. Bu durum denetime tabi şirketlerin denetiminin belli sayıda denetim şirketleri arasında paylaşılmasına yol açmıştır. Gerçekten de 2014 yılında bağımsız denetime tabi hisse senetleri BİST' te işlem gören halka açık şirketlerin %57' si<sup>193</sup>, 2013 yılında BDDK' ya tabi bankaların % 94'ü<sup>194</sup> DRT Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. (Deloitte Touche Tohmatsu), Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. (Ernst & Young), Akis Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.(KPMG) ve Başaran Nas Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. (Price Waterhouse Coopers, PwC), olmak üzere sadece dört uluslararası nitelikte bağımsız denetim şirketi tarafından denetlenmiştir.

<sup>193</sup> Hisse senetleri BİST' te işlem gören halka açık şirketlerden olup 2014 yılında bağımsız denetçi seçen 548 şirketten 92' si DRT Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.' yi, 97' si Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.' yi, 56' sı Akis Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.' yi ve 67' si Başaran Nas Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.' yi bağımsız denetim yapmak üzere seçmişlerdir. Ayrıca bkz. <http://kap.gov.tr/sirketler/islem-goren-sirketler/tum-sirketler.aspx?submenuheader=3>

<sup>194</sup> Bağımsız denetime tabi olan 94 bankadan 10' u DRT Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.' yi, 11' i Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.' yi, 14' ü Akis Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.' yi ve 11' i Başaran Nas Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.' yi bağımsız denetim yapmak üzere seçmişlerdir. [http://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Kuruluslar/DenetciDenetlenen/125242013\\_yili\\_bagimsiz\\_denetim\\_sozlesmeleri.pdf](http://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Kuruluslar/DenetciDenetlenen/125242013_yili_bagimsiz_denetim_sozlesmeleri.pdf)

### 3.1.4.2. Bağımsızlığa ve Tarafsızlığa Engel Durumlar

Denetimi ve denetçiyi tanımlayan unsur bağımsızlıktır (TTK g.g., p. 73). Bağımsızlık, müşteri baskısına karşı koyabilme veya denetçinin denetim kararında yansız kalabilme (unbiased) kabiliyetidir (Uzay, 2004: 3). Müşteri işletmenin denetçi üzerinde kurduğu baskı, denetçi ile denetlenen şirket arasındaki ilişkinin niteliği ve denetçinin içinde faaliyet gösterdiği şartlar, bağımsız denetçinin, dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranış olarak belirlenen temel etik ilkelere uyumunu engelleyen belirli tehditler oluşturabilir. Muhasebeciler İçin Uluslararası Etik Standartları Kurulu (IESBA) tarafından düzenlenen ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kuralların Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yapılan çevirisinde denetçinin bağımsızlığına engel teşkil eden tehditler; kişisel çıkar tehdidi, kendi kendini denetleme tehdidi, taraf tutma tehdidi, yakınlık tehdidi ve yıldırma tehdidi olarak sayılmıştır (Etik İlkeler p. 100.12). Bağımsız denetimin sağlıklı yürüyebilmesi ve denetçinin denetim faaliyeti boyunca temel etik ilkelere uyum sağlayabilmesi için bu tehditlerin ortaya çıktığı durumlarda, tehditleri ortadan kaldıracı veya kabul edilebilir bir düzeye indirebilen önlemler alınmalıdır.

6102 sayılı Kanunun denetçilere ilişkin düzenleme yaptığı 400 üncü maddesinde denetçinin bağımsızlığına yönelik tehditlere karşı önlem alma amacı ile belirli yasaklar getirilmiştir. Bağımsızlığı ve tarafsızlığı koruyabilme amacı ile denetçi ve denetlenen şirket arasında doğrudan veya dolaylı herhangi bir organik bağın veya menfaate dayalı bir ilişkinin varlığını kabul etmeyen kanun koyucu, kurumsal yönetim ilkeleri doğrultusunda denetçinin şirkete karşı bağımsızlığını ve tarafsızlığını koruyabilmesi için belli kimselerin KGK tarafından yetkilendirilmiş olmasına rağmen denetçi olamayacaklarını düzenlemiştir.

Bağımsızlığı ve tarafsızlığı ortadan kaldıran halleri düzenleyen TTK m. 400/1' e göre;

*“Aşağıdaki hâllerden birinin varlığında, yeminli mali müşavir, serbest muhasebeci mali müşavir ve/veya sermaye şirketi ve bunların ortaklarından biri ve bunların ortaklarının yanında çalışan veya bu cümlede anılan kişilerin mesleği birlikte yaptıkları kişi veya kişiler, ilgili şirkette denetçi olamaz. Şöyle ki, önceki cümlede sayılanlardan biri;*

*a) Denetlenecek şirkette pay sahibiyse denetçi olamaz (TTK m. 400/1-a).*

Bu hükümle bir kimsenin aynı şirketin hem paydaşı hem de denetçisi olması kesin olarak yasaklanmıştır. Zira bu durumda denetçinin kendisine karşı dürüst, tarafsız ve objektif olması beklenemeyecek, dolayısıyla bağımsız denetimden de söz edilemeyecektir.

Denetçi olmaya engel teşkil eden bu tehdit, Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallarında kendi kendini denetleme tehdidi olarak açıklanmıştır. Denetçinin; kendi şirketinde veya çalıştığı kurumda daha önceden kendisi veya bir başka kişi tarafından varılmış bir yargının veya gerçekleştirilmiş bir hizmetin sonuçlarını, cari dönemde verdiği hizmetin parçası olan bir yargıya varırken dayanak olarak kullanması durumunda, söz konusu sonuçları uygun şekilde değerlendirememesi tehdidi olarak açıklanan kendi kendini denetleme tehdidi, bağımsızlığı ve tarafsızlığı tamamen ortadan kaldıracak niteliktedir (Etik İlkeler p. 100.12-b).

Bir şirket paydaşının o şirketin denetimini de üstlenmesi kendi kendini denetleme tehdidinin yanı sıra finansal veya diğer bir tür çıkarın, denetçinin yargısını veya davranışını uygunsuz şekilde etkilemesi tehdidi olarak tanımlanan kişisel çıkar tehdidini de yaratacaktır (Etik İlkeler p. 100.12-a).

*b) Denetlenecek şirketin yöneticisi veya çalışanıysa veya denetçi olarak atanmasından önceki üç yıl içinde bu sıfatı taşımışsa denetçi olamaz (TTK m. 400/1-b).*

(a) bendi ile paralellik gösteren bu hükümde düzenlenen tehdit denetçinin, denetlenecek şirketin yöneticisi veya çalışanı olması halinde kendi kendini denetleme tehdidi kapsamında değerlendirilecektir. Ancak denetçinin bugün için denetlenecek şirketle bağı olmasa dahi geçmişte var olan ilişkisi, denetçinin, bir müşterinin veya işverenin pozisyonunu, kendi tarafsızlığını tehlikeye düşürecek şekilde savunması tehdidi olarak açıklanan taraf tutma tehdidini de oluşturacaktır (Etik İlkeler p. 100.12-c).

Kanun denetimin yapılacağı hesap yılından itibaren geriye dönük üç yıl içinde denetçi ile denetlenen şirket arasındaki ilişkinin varlığının bağımsızlığa engel olacağını düşünmüştür. Kanun gerekçesinde yasaklılık süresinin neden üç yıl olduğuna, neden daha kısa veya daha uzun bir zaman tespit edilmediğine dair herhangi bir açıklama

yapılmamıştır. Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine İlişkin Bakanlar Kurulu Kararında şirketlerin Kararda belirtilen ölçütlerin sınırını art arda iki hesap döneminde aşmaları durumunda müteakip hesap döneminde itibaren bağımsız denetime tabi olacağı açıklanmıştır (2012/4213 s. BKK m. 4/1). Dolayısıyla bu hükümle denetçinin, bir şirketin bağımsız denetime tabi olup olmadığı belirleyen finansal tabloların oluşturulmasında etkisinin olmaması gözetilmiştir.

*c) Denetlenecek şirketle bağlantısı bulunan bir tüzel kişinin, bir ticaret şirketinin veya bir ticari işletmenin kanuni temsilcisi veya temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, yöneticisi veya sahibiyse ya da bunlarda yüzde yirmiden fazla paya sahipse yahut denetlenecek şirketin yönetim kurulu üyesinin veya bir yöneticisinin alt veya üst soyundan biri, eşi veya üçüncü derece dâhil, üçüncü dereceye kadar kan veya kayın hısımtıysa denetçi olamaz (TTK m. 400/1-c).*

Kanun denetçi ile denetlenen şirket arasında yalnızca doğrudan ilişkinin varlığını gözetmemiş aynı zamanda denetçi ile denetlenen şirket arasında denetlenecek şirketle bağlantısı bulunan bir başka şirket aracılığıyla oluşan dolaylı ilişkinin varlığını da bağımsızlığa engel görmüştür.

Kendi kendini denetleme tehdidini de içeren bu hüküm denetçinin, bir müşteri veya işveren ile uzun süreli veya yakın ilişki içerisinde bulunmasından dolayı, bu kişilerin çıkarlarıyla çok fazla ilgilenmesi veya işlerini makul olmayacak düzeyde kabul etmesi tehdidi olarak tanımlanan yakınlık tehdidini oluşturmaktadır (Etik İlkeler p. 100.12-ç).

*d) Denetlenecek şirketle bağlantı hâlinde bulunan veya böyle bir şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip olan bir işletmede çalışıyorsa veya denetçisi olacağı şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip bir gerçek kişinin yanında herhangi bir şekilde hizmet veriyorsa, denetçi olamaz (TTK m. 400/1-d).*

(c) bendi ile paralellik gösteren bu hükümde Kanun denetçi ile denetlenen şirket arasında dolaylı yollardan oluşan ilişkiyi de bağımsızlığı ve tarafsızlığı ortadan kaldıran bir tehdit olarak görmüştür.

Denetçinin, denetim yapacağı şirkette veya bu şirketle bağlantılı başka bir şirkette çalışıyor olması denetlenecek şirketin denetçi üzerinde nüfuz kurmasına neden

olabilecektir. Bu durumda Denetçi üzerinde nüfuzu kötüye kullanma çabaları da dâhil olmak üzere, denetçinin mevcut veya hissettiği baskılardan dolayı tarafsız olarak hareket edebilmesinin engellenmesi tehdidi olarak tanımlanan yıldırma tehdidi ortaya çıkabilecektir (Etik İlkeler p. 100.12-d).

*e) Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunmuşsa denetçi olamaz (TTK m. 400/1-e).*

Denetçinin kendi düzenlediği defterleri veya finansal tabloları denetlemesi de kendi kendini denetleme tehdidi kapsamında değerlendirilecektir. Zira bir kimsenin kendi hazırladığı veya hazırlanmasına katkı sağladığı bir finansal tabloyu denetlemesinin gerçekçi sonuç vermeyeceği açıktır.

*f) Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının çıkarılmasında denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunduğu için (e) bendine göre denetçi olamayacak gerçek veya tüzel kişinin veya onun ortaklarından birinin kanuni temsilcisi, temsilcisi, çalışanı, yönetim kurulu üyesi, ortağı, sahibi ya da gerçek kişi olarak bizzat kendisi ise, denetçi olamaz (TTK m. 400/1-f).*

*g) (a) ilâ (f) bentlerinde yer alan şartları taşıdığı için denetçi olamayan bir denetçinin nezdinde çalışıyorsa, denetçi olamaz (TTK m. 400/1-g).*

Kanun, (f) ve (g) bentlerinde de (d) bendinde olduğu gibi dolaylı ilişkiyi tehdit olarak kabul etmiş ve denetçi ile denetlenen şirket arasında ilişki kuran kimselere de denetim yasağı getirmiştir.

*h) Son beş yıl içinde denetçiliğe ilişkin meslekî faaliyetinden kaynaklanan gelirinin tamamının yüzde otuzundan fazlasını denetlenecek şirkete veya ona yüzde yirmiden fazla pay ile iştirak etmiş bulunan şirketlere verilen denetleme ve danışmanlık faaliyetinden elde etmişse ve bunu cari yılda da elde etmesi bekleniyorsa denetçi olamaz.” (TTK m. 400/1-h).*

6102 sayılı Kanunun mimarı Tekinalp’ e göre bir denetçi kazancının büyük bir kısmını tek bir şirketten elde ediyorsa o şirkete karşı bağımsız olamayacaktır. Bu durumda denetçi ile denetlenen şirket arasında maddi menfaat beklentisi doğacak bu da

denetçinin çıkarlarını koruma amacı ile meslek ahlakının gerektirdiği objektiflikten uzaklaşmasına yol açacaktır. Arthur Andersen ve Enron firmaları arasındaki ilişki düşünüldüğünde Tekinalp bu kaygısında şüphesiz haklıdır. Arthur Andersen' in Enron' a verdiği denetim ve danışmanlık hizmeti karşısında 2000 yılında 52 milyon dolar kazanç elde etmesi Arthur Andersen firmasının Enron' a karşı bağımsızlığını yitirmesine ve Enron' un güdümü altına girerek onun istediği doğrultuda denetim yapmasına yol açmıştır (Can, 2010, s. 40).

Tarafsızlık konusunda en ufak bir zafiyetin yaşanmaması için kazuistik bir yöntem benimseyerek sekiz bent halinde ayrıntılı bir düzenlemeyle kimlerin denetçi olamayacaklarını açıklayan Kanun, özellikle menfaat çatışmasını doğurabilecek ilişkilerin tasfiye olmaması halinde bu ilişkideki kimselerin denetçi olabilmelerine izin vermemiştir. Kanun, denetçinin denetlediği anonim şirketle denetleme dışında, önceden ya da hâlihazırda herhangi bir doğrudan yahut dolaylı ilişkisinin bulunmasına, kurumsal yönetim ilkeleri doğrultusunda müsaade etmemiştir (Özkorkut, 2005, s. 37). Kanunun bağımsızlık ve tarafsızlığın temini için getirdiği bu yasaklar aynı zamanda bağımsız denetçiliğin bir meslek olarak kabul edilmesi açısından da önemlidir.

### **3.1.4.3. Denetçi Rotasyonu**

Bağımsız denetime tabi bir işletmenin denetim hizmetini uzunca bir süre aynı denetçi ve denetim personelinden alması, denetimin esası olan bağımsızlığı zedeleyeceği gerekçesiyle engellenmek istenmiştir. Uzun süren işveren-denetleyen ilişkisi bağımsızlığı ve tarafsızlığı ortadan kaldıracak ve alışkanlık, mensubiyet/ aidiyet yaratacaktır (TTK g.g., p. 73). Zira denetçi ve müşteri işletmenin uzunca bir süre birbirinin ardılı nitelikteki işleri yapması, zamanla denetçi ve müşteri işletme arasında bir yakınlaşmaya neden olacaktır (Dönmez, 2010, s. 146). Bu yakınlaşma sonucu taraflar arasındaki müşteri-denetçi ilişkisi boyut değiştirerek ortaklık ilişkisine dönüşebilecektir. Enron skandalı bunun en çarpıcı canlı örneği olmuştur. Enron şirketi ve şirkete denetim ve danışmanlık hizmeti veren Arthur Andersen firması uzun bir zaman boyunca birlikte çalışmış ve bu zaman içinde birer ortak gibi davranmaya başlamışlardır. İkilinin uzun süren ilişkisi aralarındaki yakınlığın denetçi-müşteri ilişkisinin ötesine geçmesine sebep olmuş, bu durum AA' nın Enron' a aşırı güven duymasına, yeterli kanıt toplama ihtiyacı duymadan denetimi tamamlamasına, üst yönetimin istekleri doğrultusunda hareket etmesine sebep olmuştur. Elbette AA' nın



Enron' a verdiği denetim ve danışmanlık hizmetleri karşısında 52 milyon doları bulan fahiş kazançlar elde etmesi de AA' nın Enron' a daha fazla bağlanmasının bir başka önemli sebebi olmuştur. Bu durum AA' nın denetçi-denetlenen ilişkisini devam ettirebilmek için her türlü özveride bulunmasına yol açmıştır. Hatta Arthur Andersen çalışanlarının bir kısmı Enron ile ilgili çok sayıda belgeyi, bunların bir mahkeme tarafından talep edilebileceği bilinmesine rağmen, kendilerini riske atarak, yok etmiştir (Can, 2010, s. 40). Enron ve Arthur Andersen ilişkisi, denetçinin süre kısıtlaması olmaksızın sürekli aynı şirketi denetlemesinin sakıncalarını çarpıcı bir şekilde ortaya koymuştur.

Dünya ülkeleri, denetçi ile denetlenen müşteri firma ilgilileri arasındaki ilişkilerin, aralarında bir menfaat birliğinin kurulmasını sağlayacak niteliğe dönüşmesini engelleme amacı ile 30 yıla yakın bir süredir üzerinde tartışılan zorunlu denetçi ve denetim firması rotasyonuna ilişkin yasal düzenlemeler yapmışlardır (Arslan, 2010, s. 206) (Dönmez, 2010, s. 146). Bu amaçla ABD' de muhasebe hizmetleri ve kalitesinin artırılması, skandallar sebebiyle muhasebe ve denetim dünyasında oluşan güvensizlik ortamının sıkı denetimlerle kontrol altına alınması ve şeffaflığın sağlanması amacı ile 2002 yılında Sarbanes Oxley Yasası kabul edilmiştir (Dönmez, 2010, s. 147-148). SOA' nun 203 üncü maddesi ile bağımsız denetim firmalarının denetim ortağının, belli bir müşterinin denetimi için beş yıl süren bir dönem sonrasında değiştirilmesi zorunlu kılınmıştır (Dönmez, 2010, s. 149).

Benzer bir düzenleme Avrupa Birliği hukukunda da yapılmıştır. 2006' da yayımlanan revize AB Sekizinci Direktifinin 42 nci maddesinde “üye ülkeler, yasal denetimin yürütülmesinden sorumlu baş denetim ortağının atandığı tarihten itibaren en fazla yedi yıllık süre içinde denetim sözleşmesinden rotasyona uğramasını ve en az iki yıllık bir süre sonra denetlenen işletmenin denetimine tekrar katılabilmesine izin verilmesini sağlamalıdır” hükmüne yer verilmiştir (Dönmez, 2010, s. 153).

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) organlarından biri olan Muhasebeciler İçin Uluslararası Etik Standartları Kurulu (IESBA) Haziran 2005' te rotasyonuna ilişkin düzenlemeler içeren Muhasebe Meslek Üyeleri İçin Mesleki Etik İlkelerini yayımlamıştır (Dönmez, 2010, s. 150). Eylül 2009' da değişikliğe uğrayan düzenlemede uzun süre aynı denetim personeli tarafından denetlenmenin işletmeler için çıkar ilişkileri konusunda bazı tehditler yaratacağı ifade edilmiş ve kamu yararına hizmet veren

işletmelerin denetiminde sorumlu baş denetim ortağının yedi yıldan fazla bir süre için denetim ortağı olamaması ve bu kişinin yedi yıllık süreden sonra iki yıl süresince müşteri işletmenini denetimini yapan denetim takımında anahtar rol almaması tavsiye edilmiştir (Dönmez, 2010, s. 152).

Dünyada uzun süre denenen denetim şirketinin rotasyonundan yarar sağlanamadığı, aksine zararları belirlendiği için vazgeçilmiş, yalnızca bağımsız denetçinin rotasyonu benimsenmiştir (Karakoç, 2013, s. 25). Bu doğrultuda Sarbanes Oxley Yasasında, AB Sekizinci Direktifinde ve IESBA düzenlemelerinde denetim şirketinin rotasyonuna yer verilmemiş, yalnızca denetçinin rotasyonu düzenlenmiştir. Önemle belirtmek gerekir ki bu üç düzenlemede de rotasyon konusu, denetçi bağımsızlığı başlığı altında ele alınmıştır.

Dünya uygulamalarını ve özellikle 2006/43 sayılı AB Sekizinci Direktifini referans alan 6102 sayılı Kanunu da denetçinin denetime tabi bir şirkete yalnızca belli bir süre aralıksız denetim hizmeti vermesi ilkesine dayanan ve şirket ile denetçi arasında aidiyet duygusunun doğmasına engel olmayı amaçlayan rotasyon sistemini benimsemiştir. Böylece 2010 yılından itibaren SPK ve BDDK düzenlemelerinde halka açık şirketler ve bankalar için öngörülen belli yıllarda bağımsız denetim kuruluşu değiştirme zorunluluğu TTK' da da yer almıştır (Tuncer, 2012: 5).

6102 sayılı TTK m. 400/2' nin ilk düzenlemesinde *“Bir bağımsız denetleme kuruluşunun, bir şirketin denetlenmesi için görevlendirdiği denetçi yedi yıl arka arkaya o şirket için denetleme raporu vermişse, o denetçi en az iki yıl için değiştirilir.”* hükmüne yer verilmiş, böylece SPK düzenlemesinin aksine denetim kuruluşunun değil, denetim kuruluşu adına denetim yapan denetçinin rotasyonu öngörülmüştür. Bu düzenleme ile bağımsız denetleme kuruluşları nezdinde denetim yapan denetçiler için rotasyon öngörülmüş ve fakat münferit olarak denetleme yapan gerçek kişi denetçiler için rotasyon öngörülmemiştir. Tekinalp “Ekonomik Kalkınmada Yeni TTK, Kurumsallaşma ve Denetim” konulu X. Türkiye Muhasebe ve Denetim Sempozyumunda yaptığı açılış konuşmada bu düzenlemenin, münferit faaliyet gösteren denetçileri, şirketleşmeye teşvik etmeyi amaçlayan bir hukuk politikası olduğunu açıklamıştır. Zira Tekinalp' e göre münferit olarak YMM veya SMMM' nin yaptığı denetim 400 üncü maddeye göre istisnai bir denetimdir.

Denetçinin ancak ortakları YMM veya SMMM olan bir bağımsız denetim kuruluşu olabileceğini öngören hüküm, 6335 sayılı Kanun ile hem gerçek kişi denetçiyi hem de tüzel kişi denetim kuruluşunu bağımsız denetçi olarak kabul edecek şekilde değiştirilmiştir. Bu düzenlemeye paralel olarak rotasyon düzenlemesinde de değişikliğe gidilmiş ve 6335 sayılı Kanunun 19 uncu maddesi ile TTK m. 400/2 hükmü “*On yıl içinde aynı şirket için toplam yedi yıl denetçi olarak seçilen denetçi üç yıl geçmedikçe denetçi olarak yeniden seçilemez. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu bu süreleri kısaltmaya yetkilidir.*” şeklinde değiştirilmiştir. Böylece hem denetim kuruluşu adına denetim yapan denetçi hem de münferiden denetim yapan gerçek kişi denetçi rotasyona dâhil edilmiştir. Benzer bir düzenleme Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin denetim faaliyetine ilişkin kısıtlamalar getirdiği 26 ncı maddesinde de yapılmıştır. Buna göre üç yıl geçmedikçe; denetim kuruluşları son on yılda yedi yıl, denetim kuruluşlarında çalışanlar da dâhil olmak üzere denetçiler ise son yedi yılda beş yıl denetim çalışması yürüttükleri işletmelere ilişkin denetimleri üstlenemeyeceklerdir (BDY m. 26/ 1-ç).

6335 sayılı Kanun düzenlemesi sonrası 6102 sayılı Kanunda ve Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde zorunlu ara verme süresinin üç yıl olarak öngörülmesi dünya uygulamalarının aksine bir düzenleme içermektedir. 6335 sayılı Kanunun madde gerekçesinde zorunlu ara verme süresinin neden üç yıl olarak belirlendiğine dair açıklama yapılmamış, yalnızca Kanunun genel gerekçesinde yapılan değişikliklerle uygulamada ortaya çıkabilecek sorunların asgariye indirilebilmesinin amaçlandığı açıklanmıştır. Hükümde rotasyon süresi üç yıl olarak belirlenmiş ancak Kamu Gözetimi Kurumuna Kanunda 10, yedi ve üç yıl olarak öngörülen süreleri kısaltma yetkisi verilmiştir. Önemle belirtmek gerekir ki kanun koyucu bu sürelerde yalnızca indirim yapılmasına izin vermiş, hiçbir surette sürelerin kanunda öngörülenin aksine uzatılmasına müsaade etmemiştir.

6455 sayılı Kanunun 81 inci maddesi ile yapılan düzenleme ile hükmün ikinci cümlesi kurumun yetki alanını genişletecek nitelikte “*Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye ve bu fıkrada belirtilen süreleri kısaltmaya yetkilidir*” şeklinde değiştirilmiştir. Bu hükümle yetki alan Kurum, bağımsız denetim uygulamalarına uluslararası standart kazandırma amacı ile IFAC tarafından yayımlanan Bağımsız Denetçiler İçin Etik

Kurallarının Türkçe tercümesini yaparak 04.06.2014 tarihinde yayınlamıştır. Bu standartta bir denetim işinde uzun süre boyunca aynı kıdemli personelin çalıştırılmasının yakınlık ve kişisel çıkar tehdidi oluşturacağı açıklanmış ve bu tehditlere karşı kıdemli personelin rotasyona tabi tutularak önlem alınabileceği açıklanmıştır. Kamu Gözetimi Kurumu tarafından yayımlanan Kalite Kontrol Standardında denetim şirketine, aynı kıdemli personelin bir güvence denetiminde uzun süre görev aldığı durumlarda yakınlık tehdidini kabul edilebilir bir düzeye indirecek önlemleri belirlemek için kıstaslar içeren politika ve prosedürler oluşturma görevi verilmiştir<sup>195</sup>.

KGK, rotasyon süresinin hesaplanmasına ilişkin karmaşayı giderme amacı ile 09.10.2014 tarihinde yaptığı duyuruda rotasyon sürelerinin hesaplanma yöntemine ilişkin açıklamalar yapmıştır<sup>196</sup>. Kurum yaptığı duyuruda rotasyona ilişkin kanuni düzenlemenin 01.01.2013 tarihinden itibaren yürürlüğe giren TTK' nın 400 üncü maddesiyle hüküm altına alındığını ve bu sebeple bu tarihten önce SPK, BDDK, EPDK gibi çeşitli kurumların bu konuyla ilgili yürürlükteki idari düzenlemelerinin bu tarihten itibaren geçerliliğini yitirdiğini açıklamıştır. Dolayısıyla 2013 yılı başı itibariyle denetçiler yalnızca TTK düzenlemesi ile sorumlu tutulmuştur.

TTK' da öngörülen rotasyon sürelerinin hesaplanması 10 yıllık dönemler itibarıyla yapılacak olup her yıl için geriye dönük son 10 yıllık döneme bakılacak, toplam yedi yıl aynı işletmenin denetiminin üstlenilmiş olması durumunda denetime üç yıl ara verilecektir. KGK, yaptığı duyuruda denetimin aralıksız yedi yıl yapılmış olması şartını aramamıştır, önemli olan on yıl içinde parçalı da olsa herhangi yedi yıllık sürede denetim hizmetinin verilmiş olmasıdır.

Rotasyon sürelerinin hesaplanmasında 01.01.2013 tarihinden önce ilgili mevzuatları uyarınca seçilmiş bağımsız denetim kuruluşlarının denetimde geçen süreleri de dikkate alınacaktır (TTK g.m. 6/3). Dolayısıyla rotasyon süresi hesaplamasında TTK' nın yürürlük tarihi bir milat olarak kabul edilmemiştir. Bu hüküm özellikle 6102 sayılı Kanunun yürürlük tarihinden öncede denetim kapsamında olan SPK, BDDK, EPDK' ya

<sup>195</sup> RG 02.10.2013 s. 28783, KKS 1 p. 25

<sup>196</sup> [http://www.kgk.gov.tr/content\\_detail-191-1006-rotasyon-surelerinin-hesaplanmasina-iliskin-duyuru-\(09102014\).html](http://www.kgk.gov.tr/content_detail-191-1006-rotasyon-surelerinin-hesaplanmasina-iliskin-duyuru-(09102014).html)

tabi şirketler ve bu şirketlerin denetimini gerçekleştiren bağımsız denetçiler açısından önem taşımaktadır.

Bağımsız Denetim Yönetmeliğine göre rotasyon süresinin hesaplanmasında aynı denetim ağı içinde bulunan kuruluşlar ile ilişkili denetim kuruluşları tarafından yapılan denetimlerde geçen süreler topluca dikkate alınacaktır. Denetçinin, çalıştığı denetim kuruluşuna bakılmaksızın, aynı denetlenen işletmede geçirdiği süreler birlikte dikkate alınacaktır (BDY m. 26/3). Yönetmelik, denetçi ortağın yedi yıllık sürecin ardından başka bir kuruluşa geçme formülüyle aynı şirketi denetleyemeyeceğini de açıklamıştır. Zira 6335 sayılı Kanun değişikliği sonrası 6102 sayılı Kanunda bağımsız denetim kuruluşunun hizmet süresi değil denetçinin hizmet süresi dikkate alınmıştır.

#### **3.1.4.4. Denetimde Hizmet Sınırlaması**

Bağımsız Denetim Yönetmeliği denetim kuruluşları ve denetçilerin meslek hayatları boyunca uymaları gereken mesleki etik ilkelerini; dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranış olarak sıralamıştır (BDY m. 21/1). Bu ilkelerin her birine tam olarak uyulabilmesi için denetim kuruluşu ve denetçilerin yapacakları denetimleri esasen ve şeklen bağımsız olarak gerçekleştirmeleri gerekir (BDY m. 22/1). Bu açıdan bağımsızlığın sağlanamadığı hallerde mesleki etik ilkelerine de riayet edildiğinden söz edilemez.

Esasta bağımsızlık; denetçinin dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilik içinde hareket etmesini teminen, mesleki muhakemesini olumsuz etkileyebilecek tesirlerden arı olarak görüş açıklamasıdır (BDY m. 22/1-a). Esasta bağımsızlığın sağlanabilmesi için denetçi bütün mesleki ve iş ilişkilerinde dürüst, açık, doğru ve güvenilir olmalı (BDY m. 21/1-a); önyargıların, temayüllerin, çıkar çatışmalarının veya başkalarının nüfuzlarını kötüye kullanarak meslek veya işle ilgili muhakemelerini ve kararlarını etkilemesine izin vermemelidir (BDY m. 21/1-b).

Denetim kuruluşları ve denetçilerin, denetimin karşı tarafı olan denetlenen şirkete karşı bağımsızlıklarını ve tarafsızlıklarını koruyabilmeleri ancak aralarındaki ilişkinin denetim hizmeti olarak sınırlandırılmasına ve denetçinin denetlenen şirketle hiçbir suretle bir menfaat ilişkisi içine girmemesine bağlıdır. Bu amaçla denetçiler hiçbir şekilde denetlenen kuruluşların karar alma mekanizmalarına katılamayacaklardır (BDY m. 22/2). Bundan başka denetçiler, asıl görev alanları olan bağımsız hesap denetimi

dışında, denetlenen şirkete hem kendilerinde hem de denetlenen şirkette bir menfaat elde etme beklentisi yaratacak başkaca bir hizmet veremeyeceklerdir.

Denetim faaliyetinin bağımsız olarak yürütülebilmesi ve denetçinin denetim hizmeti verilen şirkete karşı tarafsızlığını koruyabilmesi için 6102 sayılı Kanunda Sarbanes Oxley Yasasına paralel bir düzenleme yapılarak denetim şirketleri için hizmet sınırlaması yapılmıştır. Denetçiye hizmet yasağı getiren Kanunun 400 üncü maddesinin üçüncü fıkrasına göre “Denetçi, denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya hizmet veremez, bunu bir yavru şirketi aracılığıyla yapamaz.<sup>197</sup>”. 6102 sayılı Kanun bu hükmüyle denetim hizmeti yanında yalnızca vergi denetimi ve vergi danışmanlığı hizmetlerinin verilmesine müsaade etmiş bunun dışındaki tüm hizmetleri bağımsızlığı ortadan kaldıracağı gerekçesiyle yasaklamıştır<sup>198</sup>.

<sup>197</sup> TÜSİAD, “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı” Hakkında 2. TÜSİAD Görüşü Raporunda, Sarbanes Oxley Yasasında olduğu gibi yasaklanan hizmetlerin tahdidi olarak kanunda sayılması ve örneklendirilmesi amacı ile TTK m. 400/3 hükmünün şu şekilde değiştirilmesini istemiştir: “Denetçi, denetim hizmeti verdiği şirkete bağımsızlığını etkileyecek ek hizmetler veremez. Denetçinin bağımsızlığını etkileme ihtimali bulunan hizmetler özellikle:

- a) Şirket tarafından kendisine sağlanan bilgileri sadece teknik olarak düzene koymak dışında muhasebe kayıtlarının oluşturulması ve finansal tabloların hazırlanması konularında,
- b) Finansal bilgi sistemleri, yazılım ve donanımlarının tasarlanması ve kurulması aşamasında,
- c) Şirketin mali yapısı içinde önemli sayılabilecek değerlendirme ve aktüerya konularında,
- d) Bağımsız denetim dışında iç denetime ilişkin konularda,
- e) Şirkete ilişkin dava veya diğer hukukî uyuşmazlıklarda ve uyuşmazlığın şirket finansal tabloları üstünde etkili olma ihtimalinin bulunduğu durumlarda şirket lehine avukatlık, tahkim avukatlığı veya benzer savunma görevlerini yüklediği hallerde,
- f) Şirketin üst düzey yöneticilerinin seçiminde denetçinin etkili olması durumunda ortaya çıkar.”

<sup>198</sup> Sarbanes Oxley Yasası 6102 sayılı TTK’ nın aksine hizmet yasağı kapsamına giren iş ve işlemleri tahdidi olarak sıralamıştır. Buna göre defter tutma ya da denetim müşterisinin muhasebe kayıtları veya mali tabloların hazırlanmasıyla ilgili diğer hizmetler, finansal bilgi sistemleri tasarımı ve uygulanması, şirket değerlendirme hizmetleri, adillik görüşleri (fairness opinions) ya da aynı raporlara iştirak (contribution-in-kind reports), aktüeryal hizmetler, iç denetim işleri, yönetim fonksiyonları, insan kaynakları hizmetleri, aracı, yatırım danışmanı ya da yatırım bankacılığı hizmetleri, hukuki hizmetler, denetimle ilgisi olmayan eksper/ bilirkişi hizmetleri ve Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulunun yönetmelikle izin verilemez olduğunu belirleyen hizmetler denetçinin bağımsızlığını ve tarafsızlığını engelleyeceği gerekçesiyle SOA’ da denetçinin müşterisine vermesi yasak hizmetler olarak sayılmıştır. Ayça Zeynep

Şirketin finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimini yapan denetçi, 6102 sayılı Kanun hükmüne göre bu denetim hizmeti dışında ilgili şirkete ancak vergi danışmanlığı ve vergi denetimi hizmetlerini verebilecektir. Dolayısıyla denetçi, denetlenen şirkete vergi ve mali mevzuat konularında yol gösterici açıklamalar ve bilgilendirmeler yaparak şirketi yönlendirebilecek, vergi tasarrufu sağlayacak şekilde vergi planlaması yapabilecektir. Denetçi bağımsız denetim kapsamında yaptığı incelemeler neticesinde olası yanlış vergi uygulamalarını tespit ederse hatalı uygulamaların önüne geçme ve vergi planlamasını sağlama amacı ile şirkete vergisel danışmanlık yapabilecektir. Kanun vergi danışmanlığı ve vergi denetimi hizmetlerinin bağımsızlığı zedelemeyeceğini düşünmüştür. Zira finansal tablo denetimi ile dolaylı olarak vergi denetimi de yapılacaktır. 398 inci maddenin gerekçesinde de açıklandığı üzere vergi denetimi ve vergi menfaatinin korunması bağımsız denetim faaliyetinin görev kapsamı dışında olmakla birlikte ona yardımcı ve destektir. Dolayısıyla vergi danışmanlığı ve denetimi ile bağımsız denetimin birlikte yürütülmesinde sakınca yoktur.

6102 sayılı Kanunda öngörülen hizmet sınırlamasına benzer bir düzenleme Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde de yapılmıştır. Buna göre;

*“Denetim kuruluşu ve denetçiler, denetlenen işletmeye, 3568 sayılı Kanun çerçevesinde tasdik, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya başka bir hizmet veremez, bunu denetim ağında yer alan kuruluşlar, ilişkili denetim kuruluşu ve diğer işletmeleri aracılığıyla yapamaz. Denetim kuruluşunun gerçek kişi ortakları, denetçileri ve kilit yöneticileri tarafından verilen hizmetler de bu kapsamda değerlendirilir.”* (BDY m. 22/5).

Bağımsız Denetim Yönetmeliği, bir vergi denetim hizmeti olan 3568 sayılı Kanun çerçevesinde tasdik hizmetini de açıkça zikrederek kapsama dâhil etmiştir.

Kamunun aydınlatılmasını ve kamu yararını temel alan bağımsız denetim faaliyetleriyle denetlenen finansal tabloların güvenilirliği ve şeffaflığı sağlanmakta, bunun doğal sonucu olarak ekonominin kayıt altına alınması kolaylaştırılarak vergi kayıp ve kaçakları önlenmektedir. Bağımsız denetimin asıl amacı vergi menfaatini korumak

olmasa da dolaylı olarak bunu sağlamaktadır. Bu açıdan 6102 sayılı Kanun ve Bağımsız Denetim Yönetmeliği, kamuya yararlı olacak şekilde bağımsız denetçinin bir denetlenen şirkete aynı hesap döneminde hem bağımsız denetim hizmeti hem de vergi/tasdik denetimi hizmeti vermesinde sakınca görmemiştir.

Ancak Avrupa Parlamentosunda 3 Nisan 2014 tarihinde onaylanan ve denetçilerinin bağımsızlığını daha da artırmayı hedefleyen Denetim Yönergeleri ve Direktifleri düzenlemesinde bağımsız denetim şirketinin bir denetlenen şirkete aynı hesap döneminde denetim hizmeti yanında eş zamanlı olarak vergi danışmanlığı dâhil olmak üzere çeşitli vergi hizmetleri vermesi durumunda bu denetim şirketinin bağımsızlığını kaybedeceği belirtilmiştir<sup>199</sup>. Yapılan son düzenleme neticesinde vergi denetimi de hizmet sınırlaması kapsamına alınarak vergi denetimi ile bağımsız denetimin farklı denetçilerce yürütülmesi ilkesini benimsemiştir. Denetim Yönergeleri ve Direktifleri ile getirilen düzenleme son derece yerinde olmuştur. Zira vergi denetimi her ne kadar bağımsız denetime yardımcı nitelikte olsa da bağımsız denetimden amaç, ilke ve yöntem bakımından farklıdır.

6102 sayılı Kanununun yapılış amaçlarından birinin AB müktesebatına uyum olması, denetimde hizmet sınırlamasını düzenleyen TTK m. 400/3 hükmünün Avrupa Parlamentosu tarafından yapılan son düzenlemeye uygun olacak şekilde değiştirilmesi beklentisi yaratmaktadır<sup>200</sup>.

TTK m. 400/3 hükmü ile kanun koyucu bağımsız denetçinin denetlenen şirkete başta yönetim danışmanlığı olmak üzere kurumsal risk denetimi, hukuk danışmanlığı, yapısal değişiklik ve yeniden yapılanma hizmeti, değerlendirme danışmanlığı, kurumsal finans hizmeti, finansman planlaması veya finans denetimi gibi benzer nitelikte başka bir hizmet vermesini yasaklamıştır.

Önemle belirtmek gerekir ki bir iş veya işlemin bu yasak kapsamında değerlendirilebilmesi için o iş ve işlemin bağımsız denetim hizmeti dışında, ona ek veya yardımcı bir hizmet olması gerekir. Aksi takdirde bağımsız denetime ilişkin hizmetlerin farklı hukuki düzenlemelerle getirilmiş olması önem arz etmeyecektir. TTK m. 400/3 ile

<sup>199</sup> <http://www.kpmg.com/tr/tr/sayfalar/ab-bagimsiz-denetim-reformu.aspx>

<sup>200</sup> TTK m. 400/3 hükmünde “dışında” kelimesinin “dâhil” olarak değiştirilmesi AB müktesebatına uyum sağlanması açısından yerinde ve yeterli olacaktır.



getirilen hizmet yasağı, 6102 sayılı TTK ve 660 sayılı KHK kapsamında bağımsız denetim yapmak üzere seçilen denetçinin, SPK, EPDK, BDDK veya hazine müsteşarlığının bağımsız denetim düzenlemelerinde öngördüğü bağımsız denetim işlerini yapamayacağı şeklinde yorumlanamaz. Bu düzenlemelerle 6102 sayılı TTK ve 660 sayılı KHK kapsamında düzenlenen bağımsız denetime ek bir yükümlülük getirilmesi halinde öngörülen ek denetimler de bağımsız denetim kapsamında bağımsız denetçi tarafından yürütülebilecektir (Özkorkut, 2013, s. 258-259).

6102 sayılı TTK m. 400/3 ve BDY m. 22/5 ile öngörülen hizmet yasağı, gerçek kişi denetçi ve bağımsız denetim kuruluşları arasında ayırım gözetmeksizin tüm denetçileri kapsayacak şekilde düzenlenmiştir. Kanun, bu hizmetlerin, denetimi yürüten bağımsız denetim şirketinin bir şirketler topluluğu olması halinde bağlı (yavru) şirketler aracılığıyla yapılmasını da yasaklamıştır. Yönetmelikte, denetim kuruluşunun gerçek kişi ortakları, denetçileri ve kilit yöneticileri tarafından verilen hizmetler de yasak kapsamında değerlendirilmiştir.

Denetçinin bu yasağa uymayarak bağımsız denetim hizmeti verdiği şirkete bağımsız denetim dışında ek hizmetler vermesi halinde kurumdan onay alınmak suretiyle denetçi ile şirket arasında imzalanan denetim sözleşmesi sonlandırılacaktır (BDY m. 22/4). Zira bu durumda bağımsızlığın kabul edilemez düzeyde zedelendiği veya ortadan kalktığı kabul edilecektir. Denetçinin bağımsızlığını ve tarafsızlığını kaybetmiş olması ise denetlenen şirket açısından sözleşmeyi feshedebilmek için bir haklı gerekçe olarak gösterilebilecektir (TTK m. 399/8).

Denetçinin bu yasağa riayet edip etmediğini gözetleme ve denetleme sorumluluğu Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna aittir (660 s. KHK, m. 9/1-d). İnceleme ve denetimler neticesinde denetçinin hizmet yasağına uymadığının tespit edilmesi halinde Kurum tarafından ilgili bağımsız denetçinin veya bağımsız denetim kuruluşunun faaliyet izinleri askıya alınabilecek veya süresiz olarak iptal edilebilecektir (660 s. KHK, m. 9/1-e).

Kanun koyucu 21 inci yüzyılın başından itibaren yaşanan küresel ölçekli finansal skandalların asıl sebebi olan denetim ve danışmanlık hizmetinin aynı kurumda birleşmesini engellemek ve hatta denetimi ve danışmanlığı birbirinden kesin olarak ayırmak için böyle bir düzenlemeye ihtiyaç duymuştur. TÜSİAD, kanun tasarısına

ilişkin görüş sunduğu “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı” Hakkında 2. TÜSİAD Görüşü raporunda bağımsız denetçiler açısından danışmanlık hizmetinin yasaklanmasını, denetçinin şirketin mali ve hukuki yapısını derinlemesine incelemiş olması sayesinde sahip olacağı önemli bilgi birikimini şirket yararına kullanmasının engellendiği gerekçesiyle eleştirmiştir. TÜSİAD’ a göre Kanunla getirilen hizmet sınırlaması gerek SPK’ nın gerekse uluslararası borsalardaki regülatörlerin (SEC dâhil olmak üzere) profesyonel hizmet kısıtlamalarının oldukça ötesine geçmiştir. Raporda ayrıca bağımsız denetçinin denetlenen şirkete denetim dışı hizmetler verebilmesini denetlenen şirketin denetim komitesinin ön iznine bağlayan Sarbanes Oxley Act düzenlemesine ve denetim dışı hizmetlerin alınmasını yönetim kurulunun takdir yetkisine bırakan Combined Code düzenlemesine yer verilmiştir. Bu düzenlemeler ışığında maddenin Amerika, Avrupa ve Türkiye’ deki kurumsal yönetim ilkeleri dikkate alınarak gözden geçirilmesine ilişkin görüş sunulmuştur.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği m. 26/1’ de, denetim faaliyetine ilişkin kısıtlamalar getirmiştir ve 6102 sayılı Kanunla getirilen ve geniş bir alanı kapsadığı gerekçesiyle iş çevrelerince eleştirilen hizmet yasağının kapsamını daha da genişletecek bir düzenleme yapmıştır. Yönetmelikle yapılan düzenlemeye göre;

*“Denetim kuruluşları ve denetçiler aşağıda belirtilen denetimleri üstlenemezler:*

- a) 6102 sayılı Kanun uyarınca üstlenemeyecekleri denetimler,
- b) Bağımsızlığı zedeleyecek denetimler,
- c) Denetlenen işletmenin özelliğine göre denetim kadrosunun sayısı, nitelik veya tecrübe bakımından yetersiz olduğu denetimler,
- ç) Üç yıl geçmedikçe; denetim kuruluşları son on yılda yedi yıl, denetim kuruluşlarında çalışanlar da dâhil olmak üzere denetçiler ise son yedi yılda beş yıl denetim çalışması yürüttükleri işletmelere ilişkin denetimleri,
- d) Sözleşme kabul süreçlerine ilişkin Kurum tarafından yapılan düzenlemelere aykırı denetimler,
- e) Denetim kuruluşunun veya denetçinin mevcut iş yükü sebebiyle sağlıklı bir şekilde yürütülmesi mümkün olmayan denetimler.” (BDY m. 26/1).

Bu düzenleme genel geçer somut değerlerden ziyade soyut ifadeler kullanması yönüyle eleştiriye açıktır. Zira denetim kadrosunun sayısı, nitelik veya tecrübe bakımından

yetersiz olduğu hangi değerlere göre ölçülecektir veya denetçinin mevcut iş yükünün sağlıklı bir denetime elverişli olmadığı değerlendirilmesinde hangi ölçüt dikkate alınacaktır? Bu değerlendirmelerde kullanılacak ölçütlerin bir standarda bağlanması denetçi açısından muğlaklığı gidermeye yeterli olacaktır.

### **3.1.4.5. Denetçinin Seçimi ve Atanması**

6102 sayılı Kanun kural olarak denetçinin genel kurul tarafından seçilmesi prensibini benimsemiştir. Ancak denetçinin her yıl seçilmesi ilkesini benimseyen kanun denetçi seçiminde yaşanabilecek aksilikleri göz önüne almış ve denetçinin genel kurul tarafından zamanında seçilememesi hallerinde şirketin o yıl için denetçisiz kalmasına engel olmak amacı ile denetçinin mahkeme tarafından atanma usulüyle seçilmesini de düzenlemiştir.

#### **3.1.4.5.1. Denetçinin Genel Kurul Tarafından Seçilmesi**

6762 sayılı eski Kanunun 347 nci maddesine ilkesel olarak uyum gösteren ve denetçinin seçimine dair genel prensibi belirleyen TTK m. 399/1' e göre; *“Denetçi, şirket genel kurulunca; topluluk denetçisi, ana şirketin genel kurulunca seçilir.”*. Madde hükmüne göre münferit şirketin denetçisi ve şirketler topluluğunda bağlı şirketlerin her birinin denetçisi bu şirketlerin genel kurulunca seçilecektir. Madde, topluluk denetçisinin de ana şirketin genel kurulunca seçileceğini düzenlemiştir. TTK m. 399/3' e göre *“Konsolidasyona dâhil olan ana şirketin finansal tablolarını denetlemek için seçilen denetçi, başka bir denetçi seçilmediği takdirde, topluluk finansal tablolarının da denetçisi kabul edilir.”<sup>201</sup>*. Dolayısıyla ana şirket için seçilen denetçi aynı zamanda topluluğun denetçisi de olabilir. Yani Kanun aynı denetçinin hem ana şirket denetçisi hem de topluluk denetçisi olmasında sakınca görmemiştir. Fakat Kanun, açıkça ana şirketin genel kurulunca seçilen topluluk denetçisinin başka bir denetçi seçilmediği takdirde, ana şirketin de denetçisi olarak kabul edileceğine dair bir hüküm getirmemiştir. Ancak şu kadarı açıktır ki iki ihtimalde de Kanunda öngörülen istisnalar dışında denetçinin seçimi kesin olarak genel kurulun yetkileri arasındadır (TTK m. 408/1-c). Zira denetimin asıl amacının şirket yönetim kurullarının denetimi olması

<sup>201</sup> “Seçim, görevden alma ve sözleşmenin feshi” başlıklı TTK m. 399' da birbiriyle bağlantılı hükümler sistematik olarak sıralanmadığı için konu bütünlüğü sağlanamamıştır. Üçüncü fıkranın birinci fıkranın hemen ardından gelmesi konu bütünlüğünün sağlanması için daha yerinde bir düzenleme olacaktır.

nedeniyle, denetçi seçiminin ilke olarak yönetim kurullarına bırakılmaması işin doğası gereğidir (Mutluer; Uslu; Bildirici, 2013, s. 156).

Denetçinin seçimine yönelik prosedürleri belirleyen Kanun hükmüne göre “*Denetçinin, her faaliyet dönemi ve her hâlde görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden seçilmesi şarttır.*”. Genel kurul ya faaliyet döneminin ilk üç ayı içinde yapılacak olağan toplantıda ya da bunun dışında faaliyet döneminin sonuna kadar yapılabilecek olağanüstü toplantıda denetçiyi seçebilecektir (TTK m. 409/1-2). Denetçinin seçiminin yapılacağı olağan veya olağanüstü genel kurul toplantısı sermayenin en az dörtte birini karşılayan payların sahiplerinin veya temsilcilerinin varlığıyla toplanabilecektir. İlk toplantıda bu nisaba ulaşılamazsa, ikinci toplantının yapılabilmesi için nisap aranmayacaktır (TTK m. 418/1). Denetçinin seçilmesine dair karar ise toplantıda hazır bulunan oyların çoğunluğu ile alınabilecektir (TTK m. 418/2).

Ertesi yılda aynı denetçi ile sözleşme imzalanacak olsa dahi Kanun, seçimin her faaliyet yılı için yenilenmesini istemiştir. Dolayısıyla sözleşmenin uzatılması veya tarafların sükûtu halinde kendiliğinden uzaması mümkün olmayacak, sözleşmenin tarafları değişirse dahi her yıl için yeni bir sözleşme düzenlenecektir. Denetçinin her faaliyet dönemi için seçilmesi kuralı gereği bir hesap döneminden daha uzun süreyi kapsayan sözleşmelerin geçersiz olması gerekecektir. Ancak bu hallerde sözleşmenin yalnızca düzenlendiği ilk hesap yılı için geçerli olacağı sonraki yıllar için geçerli olmayacağı, yani bu sözleşmeler bakımından kısmi geçerliliğinin mümkün olacağı da düşünülebilir. 6762 sayılı eTTK’ nın denetçinin üç yıla kadar bir süre için seçilebilmesine izin vermesine rağmen 6102 sayılı TTK bir hesap yılı için seçilme kuralında ısrarcı olmuştur. Madde gerekçesinde bunun nedeni veya denetim uygulamalarına sağlayacağı katkı açıklanmamıştır. Ancak Kanunda genel olarak şirket yönetim kurulunun denetçi ile yapılan denetim sözleşmesini feshedemeyeceği ilkesinin benimsemiş olması nedeni ile denetim sözleşmesinin bir faaliyet döneminden daha uzun bir zaman için yapılamaması kuralı isabetli olmuştur.

Kanun metninde denetçinin her hâlde görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden seçilmesi ilkesi benimsenmiştir<sup>202</sup>. Dolayısıyla örneğin 2014 hesap yılına ait

<sup>202</sup> Sürenin bu kadar esnek belirlenmesi neticesinde genel kurulun denetçi seçmek için faaliyet döneminin son günlerini tercih etmesi, denetçinin seçiminden sonra gerekli olan işlemler için vakit kalmamasına

finansal tabloları denetleyecek olan denetçinin 31.12.2014 tarihine kadar seçilebilmesine müsaade edilmiştir. Ancak maddenin gerekçesinde gelecek yılın denetçisinin içinde bulunulan faaliyet yılı bitmeden belirleneceği açıklamasına yer verilmiştir. Bu açıklamalar ışığında 2014 hesap yılına ait finansal tabloları denetleyecek olan denetçinin en geç 31.12.2013 tarihine kadar seçilmiş olması gerekecektir. Madde metninin geçerliliğini kabul etmek yerinde olacaktır. Zira gerekçe madde metninden sayılmadığı için bağlayıcılığı da olmayacaktır.

*“Seçimden sonra, yönetim kurulu, gecikmeksizin denetleme görevini hangi denetçiye verdiğini ticaret siciline tescil ettirecek ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi ile internet sitesinde ilan edecektir.”* (TTK m. 399/1).

Hükmün düzenlenmesinde denetçiye denetleme görevinin yönetim kurulunca verildiği algısı yaratan lafzi hata yapılmıştır. Bu hatanın giderilmesi için gecikmeksizin ibaresinin ardına genel kurulun ibaresinin eklenmesi yeterli olacaktır.

Denetçinin seçimi genel kurulca yapılsa dahi şirket adına sözleşme imzalanması idari bir iş niteliğinde olduğu için tarafları, bağımsız denetçi ve denetlenecek işletme olan denetim sözleşmesi, denetlenecek şirket adına yönetim kurulunca imzalanacaktır. Kanunda denetçinin genel kurulca en geç faaliyet dönemi bitmeden seçileceği düzenlenmiş fakat yönetim kurulunun sözleşme yapma ve sicile tescil işlemini en geç hangi tarihe kadar yapabileceği açıkça düzenlenmemiştir. TTK m. 369 hükmüne göre yönetim kurulu üyeleri ve yönetimle görevli üçüncü kişiler, görevlerini tedbirli bir yöneticinin özeniyle yerine getirmek ve şirketin menfaatlerini dürüstlük kurallarına uyarak gözetmek yükümlülüğü altındadırlar. TTK’ da kesin bir tarih belirtilmemiş olmasına rağmen özen ve bağlılık yükümlülüğü altındaki yönetim kurulunun, denetimin yürütülmesini engellemeyecek makul bir süre içerisinde seçilen denetçi ile sözleşme yapması ve bunu sicile tescil ettirmesi gerekecektir.

Denetim bir anlamda yönetimin denetlenmesi olduğu için kural olarak denetçinin seçilmesi görevi yalnızca genel kurula bırakılmıştır (TTK m. 399/1 m.g.). Ancak Kanun

---

neden olabilir. Bu nedenle hesap yılının ikinci veya üçüncü çeyreğinin son gün olarak belirlenmesi makul bir çözüm olabilir. TTK m. 399/6’ da genel kuruldan hesap yılının birinci çeyreğinin sonuna kadar denetçiyi seçmesi istenmiş ancak öngörülen süre yalnızca tavsiye niteliğinde düzenlenmiştir. Bu süre ayrıca yönetim kurulu ve azınlığın denetçi atanması talebi ile mahkemeye başvurularında da önemlidir.

bir istisna getirerek denetçinin fesih ihbarında bulunması halinde denetçi seçiminde herhangi bir boşluk oluşmaması için geçici denetçiyi seçme görevini yönetim kuruluna bırakmıştır.

*“Denetçi altıncı fıkra hükmüne göre fesih ihbarında bulunduğu takdirde, yönetim kurulu hemen, geçici bir denetçi seçer ve fesih ihbarını genel kurulun bilgisine, seçtiği denetçiyi de aynı kurulun onayına sunar.”<sup>203</sup>* (TTK m. 399/9)

Hüküm, yönetim kurulunun kendisini denetleyecek denetçiyi yine kendisinin seçmesine izin verdiği için bağımsız denetimin ana ilkesinden sapıldığı gerekçesiyle eleştiriye açıktır. Ancak kanun koyucu yönetim kurulunun denetçiyi seçmesini yeterli görmemiş, seçtiği denetçiyi genel kurulun onayına sunmasını istemiştir. Dolayısıyla yönetim kurulunca seçilen denetçi yine ancak genel kurulun onayından geçerse göreve başlayacaktır. Yani denetçi seçiminde son karar merci olarak yine genel kurul adres gösterilmiştir. Yönetim kurulu denetçi adayı ya da adaylarını belirleyip aranan şartları da ortaya koyup genel kurulun bilgisine sunarak genel kurulun bunlar arasından bir seçim yapmasını sağlayacaktır (Özkorkut, 2013, s. 271).

Yönetim kurulunun seçtiği denetçiye genel kurulun onay vermemesi (görevini yapmaması) halinde TTK m. 399/6 hükmüne gidilecek ve denetçi mahkeme tarafından atanacaktır.

### **3.1.4.5.2. Denetçinin Mahkeme Tarafından Atanması**

Denetçi tayininde ana ilke denetçinin genel kurul tarafından seçilmesidir (TTK m. 399/1). Ancak kanun koyucu hem genel kurulun görevini yapmaması halinde boşluk oluşmasını engellemek hem de azınlık haklarını korumak amacı ile Alman Ticaret Kanunundaki<sup>204</sup> sistemi benimseyerek denetçinin genel kurul tarafından seçilebilmesi dışında mahkeme kararıyla atanmasına da imkân tanımıştır<sup>205</sup>.

<sup>203</sup> Hükümde fesih ihbarı için altıncı fıkraya atıf yapılmış ancak denetleme sözleşmesinin feshi altı değil sekizinci fıkroda düzenlenmiştir. Yapılan yanlışlığın karmaşaya yol açmaması açısından düzeltmenin bir an önce yapılması faydalı olacaktır.

<sup>204</sup> [http://www.gesetze-im-internet.de/hgb/\\_318.html](http://www.gesetze-im-internet.de/hgb/_318.html)

<sup>205</sup> Kanun koyucu denetçi tayinine ilişkin pek çok konuda ticaret mahkemelerini göreve çağırmıştır. Bu durum mahkemelerin mevcut iş yükünü daha da artırdığı gerekçesiyle eleştiriye açıktır.

Mahkeme kararı ile denetçi atanması ancak iki halde mümkün olabilecektir. Ya genel kurul tarafından seçilen denetçinin görevine son verilerek yeni bir denetçi atanacak (TTK m. 399/4) ya da genel kurulun hiç denetçi seçmemesi halinde bir denetçi atanacaktır (TTK m. 399/6).

Mahkemenin mevcut denetçinin görevine son vererek yeni bir denetçi atamasını düzenleyen TTK m. 399/4 hükmüne göre;

*“Şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi;*

- a) Yönetim kurulunun,*
- b) Sermayenin yüzde onunu, halka açık şirketlerde esas veya çıkarılmış sermayenin yüzde beşini oluşturan pay sahiplerinin,*

*istemi üzerine, ilgilileri ve seçilmiş denetçiyi dinleyerek, seçilmiş denetçinin şahsına ilişkin haklı bir sebebin gerektirmesi, özellikle de onun taraflı davrandığı yönünde bir kuşkunun varlığı hâlinde, başka bir denetçi atayabilir.<sup>206</sup>”*

Denetçinin mahkeme tarafından atanabilmesi için bu yönde mahkemeye bir istemde bulunulması gerekir. Kanun maddesinde mahkeme tarafından denetçi atanmasına yönelik istemde bulunma hakkı yalnızca yönetim kuruluna ve sermayenin yüzde onunu, halka açık şirketlerde esas veya çıkarılmış sermayenin yüzde beşini oluşturan azlık pay sahiplerine (TTK m. 411/1) tanınmıştır. Bunlar dışındakilere denetçi tayinine yönelik mahkemeden istemde bulunma hakkı tanınmamıştır. Esas sözleşmeye hüküm eklemek suretiyle yetki genişletilmesi yapılamayacak ve kanunla davacı olma hakkı tanınan yönetim kurulu ve azlık pay sahipleri dışındakilere, başka bir denetçi atanması istemiyle mahkemeye başvurma yetkisi verilemeyecektir. Aynı şekilde esas sözleşmeye hüküm eklemek suretiyle yetki daraltılması da yapılamayacak ve yönetim kurulu veya azlık pay sahiplerine tanınan dava açma hakkı şarta bağlanamayacak veya iptal edilemeyecektir.

Mahkemece yeni bir denetçinin atanması isteğinde bulunan yönetim kurulu veya azlık pay sahipleri, şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesine görevden alma ve yeni denetçi atama davası açacaktır. Kanunda bu davanın açılabilmesi

<sup>206</sup> Denetçinin mahkemece atanabilmesini düzenleyen TTK hükmüne yönelik eleştiri, görüş ve öneriler için bkz. Salih **Özel**, “Tük Ticaret Kanunu Tasarısı Taslağı ve Muhasebe ve Denetimin Önemi”, *Yaklaşım Dergisi*, Eylül 2005, Sayı 153, s. 13.

için, değiştirilmesi istenen mevcut denetçinin seçiminin sicile ilan tarihinden itibaren üç haftalık hak düşürücü süre tanınmıştır. Buna göre;

*“Görevden alma ve yeni denetçi atama davası, denetçinin seçiminin Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilanından itibaren üç hafta içinde açılacaktır.”* (TTK m.399/5).

Davacı tarafın yönetim kurulu olması halinde herhangi bir sınırlama getirmeyen Kanun, davanın azlık pay sahiplerince açılabilmesini belli şartlara bağlamıştır. Buna göre;

*“Azlığın bu davayı açabilmesi için, denetçinin seçimine genel kurulda karşı oy vermiş, karşı oyunu tutanağa geçirtmiş ve seçimin yapıldığı genel kurul toplantısı tarihinden itibaren geriye doğru en az üç aydan beri, şirketin pay sahibi sıfatını taşıyor olması şarttır.”* (TTK m. 399/5).

Kanunda denetçinin mahkeme tarafından atanabilmesi için davacı olmasına müsaade edilen kimselerin asliye ticaret mahkemesinde, belirtilen üç haftalık hak düşürücü süre içinde yeni denetçi atanmasına yönelik istem içeren bir dava açması yeterli görülmemiştir. Mahkemenin, davacının isteminin yerinde olduğu gerekçesiyle başka bir denetçi atamaya yönelik karar verebilmesi için seçilmiş denetçinin şahsına ilişkin haklı bir sebebin varlığı, özellikle de onun taraflı davrandığı yönünde bir kuşkunun varlığı aranacaktır. Kanunda hangi hallerin haklı sebep kapsamında değerlendirilebileceğine yönelik bir açıklama yapılmamış veya haklı sebep oluşturan haller örneklendirilmemiştir. Ancak madde gerekçesinde haklı sebep kavramıyla öncelikli olarak meslekî yetersizlik, itibar kaybı gibi denetçinin kişiliğinden kaynaklanan sebeplerin kastedildiği açıklanmıştır. Ayrıca denetçinin çalışma tarzı, şirkete zaman ayıramaması, bilgi sızdırması, taraf tutması da haklı sebep sayılacaktır (TTK m. 399/4 m.g.). Mahkeme başka bir denetçi atanmasını ve seçilmiş denetçinin görevden alınmasını gerektiren haklı sebebin varlığını tespit ederken ilgilileri ve seçilmiş denetçiyi dinleyebilecektir (TTK m. 399/4).

Görevden alma ve yeni denetçi atama davası, yönetim kurulu veya azlık pay sahiplerince denetçinin seçiminin Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilanından itibaren üç hafta içinde şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesine açılabilir. Pratikte bu üç haftalık süre içinde, Kanunda sayılan özelliklerin tespit edilmesi ve dava açılabilmesi pek mümkün görünmediği için, bu tür durumların üç



haftalık sürenin dolmasından sonra tespit edilebileceği muhtemeldir (Tuncer, 2012: 6). Ancak Kanunda, haklı sebebin ancak bu üç haftalık hak düşürücü sürenin dolmasının ardından tespit edilebilmesi veya başka bir denetçi tayinini gerektirecek haklı sebebin hak düşürücü sürenin dolmasının ardından doğmuş olması hallerinde dava açılabilmesi imkânı ortadan kaldırılmıştır. Bu durumda mahkemenin denetçi ataması teoride kabul edilmiş ve fakat pratikte verilen bu hakkın kullanılmasının önü tıkanmıştır.

Mahkemenin denetçinin genel kurul tarafından hiç seçilmemiş olması halinde denetçi atamasını düzenleyen TTK m. 399/6' ya göre;

*“Faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar denetçi seçilememişse, denetçi, yönetim kurulunun, her yönetim kurulu üyesinin veya herhangi bir pay sahibinin istemi üzerine, dördüncü fıkrada gösterilen mahkemece atanır. Aynı hüküm, seçilen denetçinin görevi ret veya sözleşmeyi feshetmesi, görevlendirme kararının iptal olunması, butlanı veya denetçinin kanuni sebeplerle veya diğer herhangi bir nedenle görevini yerine getirememesi veya görevini yapmaktan engellenmesi hâllerinde de uygulanır. Mahkemenin kararı kesindir.”.*

Genel kurulun kendisine verilen denetçi seçme görevini layıkıyla ve zamanında yapmaması halinde denetçi seçiminde boşluk doğmasının ve şirketin bu sebeple denetçisiz kalmasının önüne geçilebilmesi amacı ile belli hal ve şartların mevcudiyeti halinde denetçinin mahkemenin ataması yoluyla tayin edilmesine imkân tanınmıştır. TTK m. 399/1' de denetçi seçimine ilişkin yetki genel kurula bırakılmış ve denetçinin, görevini yerine getireceği faaliyet yılının son gününe kadar seçilebilmesine imkân tanınmıştır. Fakat TTK m. 399/6' da denetçinin faaliyet yılının dördüncü ayına kadar genel kurul tarafından seçilmemiş olması halinde bu tarihten itibaren genel kurulun artık denetçi seçiminde tek yetkili olması kuralı terk edilmiştir. Getirilen bu hüküm ile genel kurulun denetçi seçimi konusunda görevini hassasiyetle ve titizlikle yapmasını sağlamak amaçlanmıştır. Kanun koyucu bir yandan genel kurula faaliyet yılının son gününe kadar denetçi seçebilme serbestisi sağlarken bir yandan da genel kurulu denetçi seçimine ilişkin görevini en geç faaliyet yılının dördüncü ayının başına kadar yerine getirmeye zorlamıştır.

Faaliyet döneminin dördüncü ayının başında itibaren genel kurulun bir denetçi seçmemiş olması halinde yönetim kurulu, yönetim kurulunun her bir üyesi veya her bir

pay sahibi denetçi atanması için dava açabilecektir. Bu dava da TTK m. 399/4' te düzenlenen görevden alma ve yeni denetçi ataması davasında olduğu gibi şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinde açılacaktır. Kanunda denetçi atama davası açılabilmesine ilişkin hak düşürücü süre belirtilmemiştir. Dolayısıyla davanın, denetçinin görevini yerine getireceği faaliyet döneminin son gününe kadar açılabilmesine imkân tanınmıştır.

Yönetim kurulu, yönetim kurulunun her bir üyesi veya her bir pay sahibinin davacı olabileceği denetçi atama davası aynı zamanda seçilen denetçinin görevi ret veya sözleşmeyi feshetmesi, görevlendirme kararının iptal olunması, butlanı veya denetçinin kanuni sebeplerle veya diğer herhangi bir nedenle görevini yerine getirememesi veya görevini yapmaktan engellenmesi hâllerinde de uygulanacaktır.

Bu hallerde açılacak dava neticesinde mahkemenin aldığı karar, denetlenecek şirket açısından kesin nitelikte olacak dolayısıyla karara ilişkin temyiz merciine başvuru yapılamayacaktır.

Atanan denetçinin görevi reddetmesi halinde başvurulacak yol kanunda açıklanmamıştır. Denetim sözleşmesi denetçi ile denetlenecek şirket arasında imzalanan özel bir iş akdi niteliğindedir. Sözleşme serbestisi ilkesi gereği mahkemenin atadığı denetçi mutlak suretle denetim işini kabule zorlanamayacaktır. Zira denetimin zorla yaptırılması denetimden beklenen faydayı sağlanmaktan uzak olacaktır. Bu durumda atanan denetçiye mahkeme zoruyla denetim yaptırılmayacağı ve şirket, ilgili faaliyet yılı için denetçisiz bırakılmayacağı için mahkemenin bir başka denetçi ataması gerekecektir. Fakat Kanunda mahkemeye yalnızca belli hallerde denetçi atama görevi verilmiş ve bu haller arasında atanan denetçinin görevi reddetmesi hali düzenlenmemiştir. Kısa zamanda yapılacak bir hukuki düzenleme ile bu boşluğun doldurulması ileride şirketlerin denetçisiz kalmasının önüne geçilebilmesi açısından yerinde olacaktır.

#### **3.1.4.6.Denetim İlişkisinin Sona Ermesi**

6102 sayılı Kanun denetçinin genel kurul tarafından azledilmesini yasaklayarak denetçinin görevine ancak kanunda sayılan şartların varlığı halinde mahkeme kararı ile son verilebileceğini düzenlemiştir. Denetlenen şirkete sözleşmeyi fesih hakkı tanımayan Kanun, şartların varlığı halinde bu hakkı denetçiye tanımıştır.

### 3.1.4.6.1. Denetçinin Görevden Alınması

Kanun şirket genel kurulunca her faaliyet dönemi için seçilen bağımsız denetçinin görevini yerine getireceği faaliyet dönemi boyunca bağımsızlığını koruması ve şirket yönetiminin olası baskı ve tehditleri altında görev yapmasını engelleme amacı ile bağımsız denetim sözleşmesinin denetlenecek şirketin yönetim kurulunca feshedilmesini ve denetçinin bu yolla görevden alınmasını engellemiştir.

Kanun, seçilen denetçiden, seçildiği faaliyet yılı boyunca denetleme görevinin geri alınmaması ilkesini kabul etmiştir. Denetçi ile yapılan sözleşmenin kural olarak feshedilmemesi ilkesi kabul edilerek, yönetim kurulunun istemediği denetçiyi görevden uzaklaştırması engellemiştir (Tuncer, 2012: 6). Bu ilke doğrultusunda Kanun, bağımsız denetim sözleşmesinin yalnızca bir faaliyet dönemi için yapılabileceği, daha uzun süreli bağımsız denetim sözleşmesi yapılamayacağı kuralı getirmiştir.

Hiç şüphe yok ki denetçinin değiştirilmesinin hiçbir hal ve şartta mümkün olmaması da denetlenen şirket açısından ciddi problemlere yol açacaktır. Denetçinin tarafsızlığını koruyamayacağı açık olan hallerde, mesleki dikkat ve özeni göstermeyip denetlenen şirketi mağdur ettiği hallerde veya etik ilkelerinin mecbur bıraktığı hallerde seçilen denetçinin değiştirilmesi bağımsızlık açısından zorunluluk olabilir. Kanun bu sayılan hallerde olduğu gibi haklı bir sebebin gerektirmesi halinde denetçinin, mahkemenin yeni bir denetçi ataması yoluyla değiştirilebilmesine müsaade etmiştir. Buna göre; denetçiden denetleme görevi, sadece seçilmiş denetçinin şahsına ilişkin haklı bir sebebin gerektirmesi halinde, yönetim kurulunun veya azlık pay sahiplerinin şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesine görevden alma ve yeni denetçi ataması davası açması ve mahkemenin bu dava neticesinde başka bir denetçi ataması halinde geri alınabilecektir (TTK m. 399/2).

### 3.1.4.6.2. Denetçinin Denetleme Sözleşmesini Feshetmesi

Denetlenecek şirkete, denetim sözleşmesini fesih hakkı vermeyen 6102 sayılı Kanun, belli hal ve şartların varlığı halinde denetim sözleşmesini feshedebilme hakkını denetçiye tanımıştır. Buna göre;

*“Denetçi denetleme sözleşmesini, sadece haklı bir sebep varsa veya kendisine karşı görevden alınma davası açılmışsa feshedebilir.”* (TTK m. 399/8).

Denetim sözleşmesinin denetçi tarafından feshedilebilmesi için denetçinin öne süreceği haklı sebeplerin ne olduğu kanun maddesinde açıklanmamış fakat madde gerekçesinde örneklendirilmiştir. Buna göre çalışma şartlarının müsait olmaması, ücret ve giderlerin zamanında ödenmemesi, denetçinin görevi yerine getirmesinin engellenmesi birer haklı sebep olabilecek ve denetçi bu hallerin varlığında bunlara dayanarak denetim sözleşmesini feshedebilecektir. Bunların yanı sıra Kanun, şirket yönetim kurulunun veya azlık pay sahiplerinin, denetçinin şahsına ilişkin bir haklı sebebin gerektirdiği gerekçesiyle denetçiye karşı görevden alınma davası açmasını da bir fesih sebebi olarak görmüştür. Hangi hallerin haklı sebep teşkil edeceğini örneklendirmeyen kanun nelerin haklı sebep kapsamında değerlendirilemeyeceğine açıklık getirmiştir. Buna göre;

*“Görüş yazısının içeriğine ilişkin fikir ayrılıkları ile denetlemenin şirketçe sınırlandırılmış olması veya görüş yazısı vermekten kaçınma haklı sebep sayılamaz.” (TTK m. 399/8).*

Madde hükmünde görüş yazısı vermekten kaçınmanın denetçi tarafından fesih bildiriminde bulunmada haklı sebep olamayacağı ifade edilmiştir. Ancak bu hükmün denetçinin fesih hakkını düzenleyen sekizinci fıkrada değil denetçiye karşı yönetim kurulu veya azlık pay sahiplerince görevden alınma davası açılmasını düzenleyen dördüncü fıkrada yer alması çok daha uygun olacaktır. Zira görüş yazısı vermekten kaçınma hali denetlenen şirket için olumsuz bir durum yaratacağı için bu sebebe denetçinin değil denetlenen şirketin dayanması muhtemeldir.

Denetçi, haklı bir sebebin varlığı veya kendisine karşı görevden alınma davası açılması halinde yazılı ve gerekçeli olarak hazırladığı fesih bildirimini ile denetim sözleşmesini feshedebilecektir (TTK m. 399/8). Denetçi fesih bildirimini, kendisine görevden alınma davası açılmışsa, davanın sonuçlanmasını beklemeden yapabilecektir (TTK m. 399/8 m.g.). Denetçinin yönetim kuruluna yazılı ve gerekçeli olacak şekilde fesih ihbarında bulunması halinde yönetim kurulu gecikmesiz fesih ihbarını genel kurulun bilgisine sunacaktır. Yönetim kurulu fesih bildirimini kendisine ulaşmasının ardından hemen geçici bir denetçi seçecek ve seçtiği bu geçici denetçiyi genel kurulun onayına sunacaktır (TTK m. 399/9). Genel kurulun, yönetim kurulunun seçtiği geçici denetçiyi onaylamasıyla yönetim kurulu bunu ticaret siciline tescil ettirecek ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi ile şirketin internet sitesinde ilan edecektir. Bu işlemlerin tamamlanması

ile yönetim kurulunca seçilerek genel kurulca onaylanan bağımsız denetçi göreve başlayabilecektir.

Genel kurulun yönetim kurulunun seçtiği geçici denetçiyi onaylamaması halinde hangi yolun takip edileceği kanunda açıkça belirtilmemiştir. Ancak bu durumda genel prensip gereği yeni denetçinin şirket genel kurulunca seçilmesi mümkün olabilecektir. Görevlendirme faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar yapılmazsa TTK m. 399/6 hükmü gereğince yönetim kurulu, yönetim kurulu üyeleri ve her bir pay sahibi asliye ticaret mahkemesine başvurarak yeni denetçinin mahkeme tarafından atanmasını isteyebilecektir.

Önemle belirtmek gerekir ki fesih bildiriminde bulunan “*Denetçi fesih tarihine kadar elde ettiği sonuçları genel kurula sunmakla yükümlüdür; bu sonuçlar 402 nci maddeye uygun bir rapor hâline getirilerek genel kurula verilir.*” (TTK m. 399/8). Fesih bildiriminde bulunan denetçinin yükümlülüğünü yerine getirmeyerek fesih tarihine kadar edindiği sonuçları bir rapor marifetiyle genel kurula sunmaması denetim sözleşmesinin feshedilmesine engel olmayacak fakat denetçinin sorumluluğunu doğuracaktır.

### **3.1.5. Denetim Raporu**

Denetçi, finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilmesinden ibaret olan bağımsız denetim faaliyetinin son aşamasında denetim süresince edindiği izlenim ve görüşlerini açıklayan bir rapor düzenleyecektir (BDY m. 4/1-b). Zira denetimin amacı, finansal tablolar ve diğer finansal bilgiler dâhil olmak üzere denetime tabi konuların, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kanuna ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyumlu olup olmadığı hususunda kullanıcılara Türkiye Denetim Standartları çerçevesinde güvence sağlayacak bir görüş sunmaktır (BDY m. 5/1, TTK m. 398/1). Denetçi bu görüşü denetimin bir unsuru olan denetim raporu marifetiyle ilgililere sunacaktır (BDY m. 5/4).

Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde yapılan tanımlamaya göre;

*“Denetim raporu, denetim kanıtlarının TDS çerçevesinde değerlendirilmesi sonucunda, belirlenen güvence seviyesine uygun şekilde oluşturulan denetçi görüşünün ve varsa dikkat çekilmek istenen diğer hususların kullanıcıların istifadesine sunulması amacıyla Kurum düzenlemelerine uygun olarak hazırlanan ve imzalayan denetim kuruluğu veya denetçi tarafından sorumluluğu üstlenilen belgedir.” (BDY m. 10).*

Tanımlamalardan da anlaşıldığı üzere bağımsız denetim, faaliyet yılının sonunda denetçinin şirkete gelerek finansal tablo ve yıllık faaliyet raporlarını, kâğıt üzerinden inceleyip buna ilişkin denetim raporu hazırladığı bir süreç değildir (TTK m.398/1 m.g.). Şirket genel kurulunca seçilen denetçi, yönetim kurulunca ticaret siciline tescil işleminin yapıldığı andan itibaren sürecin sonuna kadar şirket hakkında bilgi toplayacak ve değerlendirmeler yapacaktır. Denetçi, denetim faaliyetinin son adımı olarak, denetim süresince finansal tablolar hakkında edindiği bilgiler ışığında oluşan kanaatini bir rapor marifetiyle somutlaştıracaktır..

Denetim raporunun şekline ve içeriğine ilişkin belirlemeler TTK m. 402/1’ de açıklanmıştır. Buna göre;

*“Denetçi, yapılan denetimin türü, kapsamı, niteliği ve sonuçları hakkında, gereken açıklıkta, anlaşılır, basit bir dille yazılmış ve geçmiş yıllarla karşılaştırmalı olarak hazırlanmış, finansal tabloları konu alan bir rapor düzenler.”*

Denetim raporun iki temel özelliği; basit ve anlaşılır bir dille yazılmış olması ve bir önceki faaliyet yılıyla karşılaştırmaya imkân verecek şekilde hazırlanmasıdır. Denetim raporu yalnızca paydaşların ortak oldukları şirketin yönetimi hakkında bilgi edinebilmeleri için paydaşlara yönelik olarak hazırlanmayacaktır. Zira bağımsız denetim raporu kamuyu aydınlatma ilkeleri uyarınca hazırlanacak ve pay sahipleri başta olmak üzere tüm ilgililere sunulacaktır (TTK m. 397 m.g.). Rapor müstakbel yatırımcılara da yönelik olacağı için bilgi asimetrisini ortadan kaldıracak şekilde önceki yıllarla karşılaştırmaya imkân verecek şekilde hazırlanmalıdır. Kamu Gözetimi Kurumu, karşılaştırmalı nasıl yapılacağını yayımladığı BDS 710: Karşılaştırmalı Bilgiler- Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar<sup>207</sup>

<sup>207</sup> RG 18.03.2014 s. 28945, BDS 710.

standardında açıklamıştır. Bu standart doğrultusunda, hazırlanan bağımsız denetim raporunda, cari döneme ait finansal tablolarla karşılaştırılmak üzere önceki döneme ait tutarlar ve diğer açıklamalar yer alacak ve önceki yıla ait finansal tablolar denetlenmiş ise denetçinin görüşüne atıfta bulunan karşılaştırmalı bilgilere de yer verilecektir (BDS 710 p. 6).

Denetçi, öncelikli olarak bilanço ve gelir tablosu başta olmak üzere tüm finansal tabloları konu alan bir bağımsız denetim raporu düzenleyecektir (TTK m. 402/1). Zira bağımsız denetimin esas konusu finansal tablolardır. Ancak denetçi bunun yanı sıra, yönetim kurulunun, şirketin veya topluluğun durumu hakkındaki yıllık faaliyet raporunda yer alan irdelemeleri, finansal tablolar ile tutarlılığı ve gerçeğe uygunluğu açısından değerlendirecek ve buna ilişkin ayrı bir rapor düzenleyecektir (TTK m. 402/2). Denetçinin yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporuna ilişkin denetim sonuçlarını finansal tabloları konu alan bağımsız denetim raporundan ayrı bir raporda ele almasının sebebi denetçinin, kural olarak, yıllık faaliyet raporunu denetlememesi, denetleyebilecek olanaklara sahip bulunmamasıdır. Çünkü yıllık faaliyet raporunda sadece finansal tablolar hakkında bilgiye yer verilmemekte, bu rapor aynı zamanda, plân ve projeksiyonları, istihdam durumunu, pazar payını, pazarlamayı da içermektedir (TTK m. 402/2 m.g.). Yıllık faaliyet raporunda finansal tablolara ilişkin kısımların veya bütünüyle raporun denetçi tarafından denetlenmesine olanak olmadığı için yıllık faaliyet raporunun denetimi finansal tablo denetiminin aksine sınırlandırılmıştır. Bu gerekçe ile yıllık faaliyet raporu yalnızca finansal tablolar ile tutarlılığı ve gerçeğe uygunluğu açısından denetlenecektir.

Finansal tabloları ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu konu alan denetim raporlarının yanı sıra denetçi, denetim çerçevesinde riskin erken saptanması ve yönetimi komitesinin hazırladığı rapora ilişkin bir değerlendirme yapacaksa bunun sonucunu da ayrı bir rapor marifetiyle değerlendirecektir (TTK m. 402/6). Görüldüğü gibi denetçi, bağımsız denetim kapsamında aynı faaliyet yılına ilişkin olarak, finansal tabloları, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu ve riskin erken saptanması ve yönetimi komitesince hazırlanan raporları konu alan birbirinde bağımsız ve fakat birbirini tamamlar nitelikte olan üç farklı denetim raporu hazırlayacaktır.

Bağımsız denetim kapsamında denetçi değerlendirme yaparken, denetlediği münferit veya bağlı şirketin finansal tablolarını esas alacaktır. Denetçi bunun yanı sıra

denetliorsa ana şirket ile topluluğun finansal tablolarını da dikkate alacaktır (TTK m. 402/3). Kanun, denetçinin hazırlayacağı denetim raporunda sırası ile hangi değerlendirmelere yer vereceğini ve bu değerlendirmeleri yaparken hangi belgeleri dikkate alacağını açıklamıştır. Buna göre;

*“Raporda öncelikle, şirketin ve topluluğun finansal durumuna dair yönetim kurulunun değerlendirmesi hakkında görüş açıklanır. Bu görüşte, özellikle şirketin ve ana şirketin finansal tablolarının denetimi bağlamında, şirketin ve topluluğun varlığını sürdürdürebilmesine ve gelecekteki gelişmesine ilişkin analiz yanında, şirket yönetim kurulunun raporu ile topluluk yıllık faaliyet raporu bu belgelerin verdiği olanak ölçüsünde şirketin finansal durumu irdelenir.”* (TTK m. 402/3).

Finansal tabloları konu alan *“Denetim raporunun esas bölümünde; defter tutma düzeninin, finansal tabloların ve topluluk finansal tablolarının, kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığı açıkça ifade edilir.”* (TTK m. 402/4-a). TTK m. 398/1 hükmü uyarınca uygunluk denetimi kapsamında kanun ve esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümleri yanında Türkiye Muhasebe Standartları da dikkate alınacaktır.

Yönetim kurulunun ibraz yükümü ve denetçinin bilgi alma hakkını düzenleyen kanun hükmüne göre;

*“Şirketin yönetim kurulu, finansal tabloları ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu düzenlettirip onaylayarak, gecikmeksizin, denetçiye verir. Yönetim kurulu, şirketin defterlerinin, yazışmalarının, belgelerinin, varlıklarının, borçlarının, kasasının, kıymetli evrakının, envanterinin incelenerek denetlenebilmesi için denetçiye gerekli imkânları sağlar.”* (TTK m. 401/1).  
*“Denetçi, yönetim kurulundan, kanuna uygun ve özenli bir denetim için gerekli olan bütün bilgileri kendisine vermesini ve dayanak oluşturabilecek belgeleri sunmasını ister.”* (TTK m. 401/2).

Denetçi özenli bir denetim yapabilmek için yönetim kurulunun ibraz yükümüne uygun davranıp davranmadığına ilişkin görüşüne de denetim raporunun esas bölümünde yer verecektir. Buna göre *“Denetim raporunun esas bölümünde; yönetim kurulunun denetçi*



*tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığı ve belgeleri verip vermediği açıkça ifade edilir.” (TTK m. 402/4-b).*

Denetim raporunun esas bölümünde *“Ayrıca, finansal tablolar ile bunların dayanağı olan defterlerin;*

- a) Öngörülen hesap planına uygun tutulup tutulmadığı,*
- b) Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde, şirketin malvarlığı, finansal ve kârlılık durumunun resmini gerçeğe uygun olarak ve dürüst bir şekilde yansıtıp yansıtmadığı belirtilir.” (TTK m. 402/5)*

Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde yapılan denetim raporu tanımına göre denetçi, hazırlayacağı bağımsız denetim raporunda, Kanunun 402 nci maddesinin dört ve beşinci fıkralarında sayılan değerlendirmelerin yanı sıra, varsa dikkat çekmek istediği diğer hususlara ilişkin değerlendirmeler de yaparak bunları kullanıcıların istifadesine sunacaktır. KGK bu hususa ilişkin ilke ve kuralları belirlemek üzere BDS 706: Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları<sup>208</sup> standardını yayımlamıştır. Bu standart uyarınca denetçi, kullanıcıların finansal tabloları anlamaları açısından temel teşkil edecek derecede öneme sahip olan, finansal tablolarda sunulan veya açıklanan bir hususa kullanıcıların dikkatinin çekilmesinin gerekli olduğunu düşünürse; finansal tabloların önemli yanlışlık içermediği konusunda yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmiş olması şartıyla, denetçi raporuna Dikkat Çekilen Hususlar paragrafı ekleyecektir (BDS 706 p.6).

6102 sayılı Kanunun denetim raporunu düzenleyen 402 nci maddesinde denetim raporunda yer alması gereken asgari analizler ve değerlendirmeler düzenlenmiş fakat raporun şekline ilişkin açıklama yapılmamıştır. KGK bu eksikliği giderme ve finansal tabloların denetimi neticesinde düzenlenen denetim raporunun şekil ve içeriği düzenleme amacı ile BDS 700: Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama<sup>209</sup> standardını yayımlamıştır. Buna göre denetçi, Bağımsız Denetim Standartlarına uygun olarak yürüttüğü denetimin sonunda, denetim raporunu yazılı olarak düzenleyecek ve raporda asgari olarak aşağıdaki bilgilere yer verecektir:

<sup>208</sup> RG 14.03.2014 s. 28941, BDS 706.

<sup>209</sup> RG 18.03.2014 s. 28945, BDS 700.

- 1) Başlık: Bağımsız denetim raporunun başında bu raporu diğer raporlardan ayırt edecek ve denetçinin bağımsızlığa ilişkin ilgili tüm etik hükümlere uygunluk sağladığını teyit edecek şekilde “Bağımsız Denetçi Raporu” başlığı kullanılacaktır (BDS 700 p. A 15).
- 2) Muhatap: Denetim raporu, genellikle finansal tabloları denetlenen işletmenin ortakları/hissedarları veya o işletmedeki üst yönetimden sorumlu olanlara hitaben yazılır. Ancak bunlar dışında mevzuatta veya sözleşmede bir muhatap belirlenmişse rapor bu kimselere hitaben de yazılabilir (BDS 700 p. A16).
- 3) Giriş Paragrafı: Denetçi, raporun giriş paragrafında öncelikli olarak denetim yaptığı işletmeyi açıkça belirtecek ve bu işletmeye ait finansal tabloların denetlendiğini açıklayacaktır. Denetçi görüşü, geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca belirlenen tam bir finansal tablolar setini kapsayacaktır. Tam bir finansal tablolar setini oluşturan finansal durum tablosu (bilânço), kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, öz kaynak değişim tablosu, nakit akış tablosu ve önemli muhasebe politikalarının özeti ile diğer açıklayıcı bilgilerin başlığı, bu tabloların tarihi ve kapsadığı dönem açıkça giriş paragrafında belirtilecektir (BDS 700 p. A17-A19).
- 4) Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu: Şirketin geçmiş hesap dönemine ait finansal tablolarını, bilanço gününün izleyen hesap döneminin ilk üç ayı içinde hazırlama ve genel kurula sunma görevi yönetim kuruluna bırakılmıştır (TTK m. 514). Finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu dâhil olmak üzere, finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanması sorumluluğu da yönetim kurulunun sorumluluğuna bırakılmıştır. Bunun yanı sıra yönetimin, hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyen finansal tabloların hazırlanmasını sağlamak için gerekli gördüğü iç kontrole ilişkin sorumluluğu da saklıdır. Denetçi, denetim raporunun Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu başlıklı bu bölümünde, yönetimin sayılan bu sorumluluklarına ve gerektiğinde ilave sorumluluklarına atıf yaparak yönetimin finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin sorumluluğunu açıklayacaktır (BDS 700 p. A20-A23).
- 5) Denetçinin Sorumluluğu: Denetim raporunun Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu başlıklı bu bölümünde yönetimin finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin sorumluluğu ile mukayese edilmesi için denetçinin yürüttüğü denetime

dayanarak finansal tablolar hakkında görüş verme sorumluluğu açıklanacaktır. Bu bölümde ayrıca denetçi, denetim sırasında elde ettiği denetim kanıtlarının görüşün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğu kanaatine varıp varmadığını da belirtecektir (BDS 700 p. A24-A26).

- 6) Denetçi Görüşü: Denetim raporunun Görüş başlıklı bu bölümünde denetçi yürüttüğü denetim sonucunu açıklayacaktır (TTK m. 403/1). Denetçi finansal tablo denetimi sonunda şirket ve yönetim hakkında edindiği kanaati olumlu görüş yazısı, sınırlı olumlu görüş yazısı veya olumsuz görüş yazısı vererek açıklayacaktır. Ancak denetçi önemli belirsizliklerin olması durumunda denetimin uygun bir şekilde yapılmasına imkân olmadığı gerekçesiyle görüş vermekten de kaçınılabilecektir. (BDS 700 p. A27-A33).
- 7) Diğer Raporlama Sorumlulukları: Finansal tablolara ilişkin BDS' ler kapsamında raporlama yapacak denetçiden bunun yanında diğer hususlara ilişkin ilâve raporlama yapması istenebilecektir. Kurum denetçinin yapacağı diğer raporlamaya ilişkin sorumlulukları hakkında rehberlik sağlayabilme amacı ile diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlere ilişkin standartları yayımlamaya devam etmektedir. Denetçi raporunda diğer raporlama sorumluluklarına da yer verirse, finansal tablolara ilişkin BDS' ler kapsamındaki raporlama sorumluluğunun açık ve net bir biçimde ayırt edilebilmesi için söz konusu diğer sorumluluklar, "Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor" alt başlığında ayrı bir bölümde ele alınacaktır (BDS 700 p. A34-A36).
- 8) Denetçinin İmzası: Denetçi, objektif görüşlerini ve değerlendirmelerini içeren, gerekçeli olarak basit ve anlaşılır bir dille hazırladığı yazılı denetim raporunu imzalayacaktır (TTK m. 402/7). İmza, denetçinin kendi adına veya denetim kuruluşu adına ya da her ikisi adına atılabilecektir (BDS 700 p. A37)
- 9) Denetçi Raporu Tarihi: Raporda tarih belirtilmesi suretiyle rapor kullanıcıları belirtilen bu tarihe kadar gerçekleşen ve denetçinin haberdar olduğu işlem ve olayların etkisinin denetçi tarafından dikkate alındığı hususunda bilgilendirilmiş olacaktır. Bu tarih denetçinin finansal tablolara ilişkin görüşüne dayanak oluşturan yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ettiği tarihten önce olamayacaktır (BDS 700 p. A38-A41). Denetçinin hazırladığı ve imzaladığı rapora ilişkin sorumluluğu belirtilen bu tarihle sınırlandırılacaktır. Elbette denetçinin, rapor

tarihinden sonraki işlem ve olaylara ilişkin sorumluluğu saklıdır (BDS 560 p. 10-17)

10) Denetçinin Adresi: Son olarak denetçi raporu, denetçinin güncel adresini ve iletişim bilgilerini de içerecektir (BDS 700 p. 42).

### 3.1.6. Görüş Yazıları

Denetçi, bağımsız denetim yapma görevini yerine getireceği faaliyet dönemi süresince topladığı denetim kanıtlarını KGK tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartları çerçevesinde değerlendirecek ve bu değerlendirme neticesinde edindiği görüşü, kullanıcıların istifadesine sunmak amacı ile denetim raporunda ayrı bir bölümde ele alacaktır. Dolayısıyla görüş yazısı denetim raporunun bir bölümünü oluşturmaktadır. Görüş yazısı denetim raporunun bir parçası olsa dahi kanun koyucu taşıdığı önem dolayısıyla görüş yazılarını denetim raporunun düzenlediği 402 nci maddeden ayrı olarak müstakil bir maddede ele almıştır.

Bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmiş olup olmadığı konusunda bir sonuca varan denetçi, bu doğrultuda finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin bir görüş oluşturacaktır (BDS 700 p.10-11). Denetçi finansal tablolara ilişkin edindiği bu görüşü ve genel olarak denetimin sonucunu görüş yazısında açıklayacaktır. *“Bu yazı, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun belirlediği esaslar çerçevesinde, denetimin konusu, türü, niteliği ve kapsamı yanında denetçinin değerlendirmelerini de içerecektir.”* (TTK m. 403/1).

Denetçi, yürüttüğü denetim sonucunda ilgili finansal tablolara ilişkin görüş oluşturabilmek amacı ile geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümleri ışığında bazı incelemeler yapacaktır. Bu amaçla denetçi;

- (a) *“Seçilen ve uygulanan önemli muhasebe politikalarının finansal tablolarda yeterli bir şekilde açıklanıp açıklanmadığını,*
- (b) *Seçilen ve uygulanan önemli muhasebe politikalarının uygunluğu ile bu politikaların geçerli finansal raporlama çerçevesiyle tutarlı olup olmadığını,*
- (c) *Yönetim tarafından yapılan muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığını,*

- (ç) *Finansal tablolarda sunulan bilgilerin ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olup olmadığını,*
- (d) *Hedef kullanıcıların önemli işlem ve olayların finansal tablolarda aktarılan bilgiler üzerindeki etkisini anlamalarını sağlamak amacıyla finansal tablolarda yeterli açıklama yapıp yapılmadığını ve*
- (e) *Her bir finansal tablonun başlığı dâhil olmak üzere, finansal tablolarda kullanılan terminolojinin uygun olup olmadığını değerlendirecektir.”(BDS 700 p.13).*

Denetçi, yürüttüğü denetim faaliyeti sonucunda KGK’ nın belirlediği şekil ve esaslara göre denetim raporu düzenleyecek ve yaptığı incelemeler ve değerlendirmeler neticesinde finansal tablolara ilişkin edindiği görüşünü bu raporun “Görüş” başlığı altında açıklayacaktır. Görüş yazısında, yönetim kurulunun finansal tablolara ilişkin konular bakımından sorumluluğunu<sup>210</sup> gerektirecek bir sebebin mevcudiyeti de değerlendirilecek ve varsa raporun görüş kısmında buna da işaret edilecektir (TTK m. 403/2).

Denetçi, denetim konusunda ayrı ayrı veya toplu olarak denetim kıstasına göre önemli sayılabilecek herhangi bir uyumsuzluğun veya aykırılığın bulunmadığı durumlarda olumlu görüş yazısı; önemli uyumsuzluklar veya aykırılıklar bulunduğu ya da yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanamadığı, ancak bunların denetim konusunun genelini etkilemediği durumlarda sınırlı olumlu görüş yazısı; yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edildikten sonra, tespit edilen uyumsuzlukların veya aykırılıkların ayrı ayrı veya toplu olarak önemli olduğu ve denetim konusunun genelini etkilediği durumlarda olumsuz görüş yazısı verecektir (BDY m. 30/2-a-b-c). Bu üç görüş yazısı dışında yazı verilmesi veya herhangi bir yazı verilmemesi mümkün değildir (TTK m. 403 m.g.). Ancak denetçi, denetim konusunun genelini etkileyen önemli hususlarda denetim görüşüne dayanak olacak yeterli ve uygun denetim kanıtını elde edemediği durumlarda ya da yeterli kanıt toplamasına rağmen görüş oluşturmayı engelleyen belirsizliklerin sonradan ortaya çıktığı durumlarda görüş bildirmekten kaçınıldığına ilişkin görüş yazısı verebilecektir (BDY m. 30/2-ç).

<sup>210</sup> 6102 sayılı Kanunda, yönetim kurulunun finansal tablolara ilişkin sorumluluğuna görüş başlığı altında yer verileceği düzenlenmiş ancak Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama standardında yönetim kurulunun sorumluluğunun ayrı bir bölümde ele alınacağı düzenlenmiştir.

### 3.1.6.1.Olumlu Görüş Yazısı

Denetçi, finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığı sonucuna varırsa olumlu görüş verecektir (BDS 700 p. 16).

*“Denetçi, olumlu görüş verdiği takdirde yazısında, öncelikle 398 inci madde ve Türkiye Denetim Standartları uyarınca yapılan denetimde, Türkiye Muhasebe Standartları ve diğer gereklilikler bakımından herhangi bir aykırılığa rastlanmadığını; denetim sırasında elde edilen bilgilerine göre, şirketin veya topluluğun finansal tablolarının doğru olduğunu, malvarlığı ile finansal duruma ve kârlılığa ilişkin resmin gerçeğe uygun bulunduğunu ve tabloların bunu dürüst bir şekilde yansıttığını belirtir.” (TTK m. 403/1).*

Olumlu görüş yazısı, şirketin finansal tabloları ile yıllık faaliyet raporunun Türkiye Muhasebe Standartlarına, kanuna ve esas sözleşmedeki finansal raporlamaya ilişkin hükümlere uygun olduğunun denetçi tarafından açıklanması ve doğrulanması olup, tabloların sonuçları hakkında genel kurulun karar alabileceği anlamına gelir ve bu sebeple yöneticilerin ibrası için hem esas hem de dayanak oluşturur (TTK m. 403/1 m.g.).

Bağımsız denetim kriterlerine uygun olarak hazırlanan finansal tablolara ilişkin olumlu görüş verilirken, mevzuat tarafından aksi zorunlu kılınmadıkça, denetçi görüş yazısında birbirine eş değer kabul edilen aşağıdaki ifadelerden birini kullanır.

“Finansal tablolar ..., [geçerli finansal raporlama çerçevesi]’ne uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunulmaktadır” veya

“Finansal tablolar ..., [geçerli finansal raporlama çerçevesi]’ne uygun olarak doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamaktadır.” (BDS 700 p. 35).

### 3.1.6.2.Sınırlı Olumlu Görüş Yazısı

Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmiş olan denetçi, yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak önemli olduğu ancak finansal tablolarda yaygın olmadığı sonucuna varırsa sınırlı olumlu görüş yazısı verecektir. Bunun yanı sıra denetçi, görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememekle birlikte tespit edilmemiş

yanlılıkların finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin önemli olabileceği ancak yaygın olmayabileceği sonucuna varırsa da şirket hakkında sınırlı olumlu görüş yazısı verecektir (BDS 705 p. 7).

Denetçinin sınırlı olumlu görüş verebilmesi için çekincelerin denetim konusunun genelini etkilememesi ve düzeltilebilecek nitelikte olması gerekir.

*“Sınırlandırılmış olumlu görüş, finansal tabloların şirketin yetkili kurullarınca düzeltilebilecek aykırılıklar içerdiği ve bu aykırılıkların tablolarda açıklanmış sonuca etkilerinin kapsamlı ve büyük olmadığı durumlarda verilir.”* (TTK m. 404/3).

Sınırlı olumlu görüş yazısı çekinceli veya olumsuz bir görüş yazısı değildir, aksine olumlu bir yazıdır. Denetçinin sınırlı olumlu görüş vermesi halinde şirket hakkında büyük çapta olumlu bir sonuca vardığı anlaşılır. Zira sınırlı olumlu görüş ancak; Türkiye Muhasebe Standartlarının gereği gibi uygulandığı ancak bazı sonucu değiştirmeyen veya etkilemeyen aykırılıkların olduğu; temel hatalar, aldatmalar, hileler, aykırılıklar, peçelemeler, gizlemeler, başka türlü göstermelerin mevcut olmadığı; belgesiz kayıt yapılmadığı, dayanak belgelerin sahte olmadığı, envanterle oynanmadığı hallerde verilebilecektir. (TTK m. 404/3 m.g.).

Denetçi, sınırlı olumlu görüş yazısı vermesi halinde bu görüşü vermesine neden olan sebepleri de açıkça belirtecektir. Bu bağlamda *“Sınırlamanın konusu, kapsamı ve düzeltmenin nasıl yapılabileceği sınırlandırılmış olumlu görüş yazısında açıkça gösterilir.”* (TTK m. 404/3). Bu doğrultuda *“Sınırlı olumlu görüş verilen hallerde genel kurul, gerekli önlemleri ve düzeltmeleri de karara bağlar.”* (TTK m. 404/5).

BDS 705: Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi<sup>211</sup> standardında açıklandığı üzere; sınırlı olumlu görüş veren denetçinin, görüş paragrafında, yeterince açık veya kuvvetli olmadığı gerekçesiyle *“yukarıdaki açıklama ile”* veya *“...’e bağlı olarak”* gibi ifadeler kullanılması uygun olmayacaktır (BDS 705 p. A22). Bunun yerine sınırlı olumlu görüş verildiğinde, gerçeğe uygun bir sunum çerçevesi uyarınca raporlama yapılması durumunda birbirine eş değer kabul edilen aşağıdaki ifadelerden biri kullanılacaktır (BDS 705 p. A23-a):

<sup>211</sup> RG 18.03.2014 s. 28945, BDS 705.

“Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı paragrafında belirtilen hususun etkileri hariç olmak üzere finansal tablolar, ..... geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunulmaktadır.”

“Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı paragrafında belirtilen hususun etkileri hariç olmak üzere finansal tablolar, ..... geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak tüm önemli yönleriyle doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamaktadır.”

Bir uygunluk çerçevesi uyarınca raporlama yapılması durumunda ise aşağıdaki ifade kullanılacaktır (BDS 705 p. A23-b).

“Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı paragrafında belirtilen hususun etkileri hariç olmak üzere finansal tablolar, tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmıştır.”

### **3.1.6.3.Olumsuz Görüş Yazısı**

6102 sayılı Kanunda diğer görüş yazılarının aksine olumsuz görüş yazısının hangi hâl ve şartlarda verilebileceği belirtilmemiş, “Çekinceleri varsa denetçi, olumlu görüş yazısını sınırlandırabilir veya olumsuz görüş verebilir.” (TTK m. 403/3) açıklaması yeterli görülmüştür. Ancak bu açıklamada da sınırlı olumlu görüş yazısı ile olumsuz görüş yazısı arasında fark gözetilmemiş, bu iki görüş birbirinin alternatifi gibi konumlandırılmıştır. Kanunun bu eksikliğini giderme amacı ile Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi standardında olumsuz görüş yazısının hangi hâl ve şartlarda verileceği belirtilmiş ve sınırlı olumlu görüş yazısı ile aralarındaki fark açıklanmıştır. Buna göre denetçi, denetimi tamamlayabilmek için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde eder, fakat yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak finansal tablolar için önemli ve yaygın olduğu sonucuna varırsa denetimini gerçekleştirdiği şirket hakkında olumsuz görüş yazısı verecektir (BDS 705 p. 8). Finansal tabloların yanlışlık içeriyor olması halinde; denetçi bu yanlışlıkların önemli ve yaygın olduğu sonucuna varırsa olumsuz görüş, önemli ve fakat yaygın olmadığı sonucuna varırsa sınırlı olumlu görüş verecektir (BDS 705 p. A1).

Denetçi ancak, büyük ve geniş kapsamlı aykırılıkların bulunması, durumun açık ve kanıtlanmış olması halinde olumsuz görüş yazısı vermelidir. Zira olumsuz görüş yazısının sonuçlara şirket ve yönetim kurulu açısından ağır yaptırımlara bağlanmıştır.



Bu sebeple denetçinin resme değil, yoruma ve değerlendirmelere dayalı olumsuz görüş vermesi kanunun sistemiyle bağdaşmayacaktır (TTK m. 403/5 m.g.).

Denetçi bir bütün olarak finansal tablolara ilişkin görüş yazısı verecektir. Denetçi görüşünü, şirketin bir kül halinde denetimi yapmak suretiyle edinecektir. Dolayısıyla finansal tablo seti dâhilindeki her bir finansal tabloya ilişkin ayrı ayrı görüş veremeyecektir. Bir çelişki oluşmaması amacı ile denetçinin, bir bütün olarak finansal tablolara ilişkin olumsuz görüş vermeyi gerekli görmesi durumunda, denetçi raporunda, aynı finansal raporlama çerçevesi bakımından tek bir finansal tabloya veya finansal tablonun bir veya daha fazla belirli unsuruna, hesabına veya kalemine ilişkin olumlu görüş yer almayacaktır (BDS 705 p. 15).

Olumsuz görüş veren denetçi görüş paragrafında; gerçeğe uygun bir sunum çerçevesi uyarınca raporlama yapılması durumunda birbirine eş değer kabul edilen aşağıdaki ifadelerden birini kullanacaktır (BDS 705 p. A24-a):

“Olumsuz Görüşün Dayanağı paragrafında belirtilen hususun öneminden dolayı finansal tablolar .... geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak gerçeğe uygun bir biçimde sunulmamaktadır.”

“Olumsuz Görüşün Dayanağı paragrafında belirtilen hususun öneminden dolayı finansal tablolar .... geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamamaktadır.”

Bir uygunluk çerçevesi uyarınca raporlama yapılması durumunda ise denetçi aşağıdaki ifadeyi kullanacaktır (BDS 705 p. A24-b):

“Olumsuz Görüşün Dayanağı paragrafında belirtilen hususun öneminden dolayı finansal tablolar, tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmamıştır.”

*“Olumsuz görüş yazılan hâllerde yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine teslimi tarihinden itibaren dört iş günü içinde, genel kurulu toplantıya çağırır ve genel kurul yeni bir yönetim kurulu seçer. Esas sözleşmede aksi öngörülmemişse, eski yönetim kurulu üyeleri yeniden seçilebilir. Yeni yönetim kurulu altı ay içinde, kanuna, esas sözleşmeye ve standartlara uygun finansal tablolar hazırlar ve bunları denetleme raporu ile birlikte genel kurula sunar.”* (TTK m. 403/5).

Şirketin yılsonu finansal tabloları ile yıllık raporunun Türkiye Muhasebe Standartları ile kanuna ve/veya esas sözleşmenin finansal raporlama hükümlerine uygun olmadığını gösteren olumsuz görüş yazısı, yönetimin sorumluluğunu doğurur (TTK m. 403/5 m.g.). Kanun maddesinin ilk halinde<sup>212</sup> olumsuz görüş yazısı verilen finansal tablolardaki kâr veya zararın gerçek sonucu yansıtmadığı gerekçesiyle, söz konusu finansal tabloların sonuçlarına dayanılarak herhangi bir karar alınması yasaklanmıştı. Bu yaptırım denetlenen yılsonu finansal tablolarının, faaliyet döneminin sonuçlarını belirlemediği, belirlemeye uygun olmadığı, açıklanan kâr veya zarar sonuçlarının gerçek sonucu yansıtmadığı gerekçesiyle hükme dâhil edilmişti (TTK m. 403/5 m.g.). Ancak bu yasak 6335 sayılı Kanununun 20 nci maddesi ile değiştirilen TTK m. 403/5 hükmünden tamamen kaldırılmıştır. Yapılan değişiklik ile eski düzenlemenin aksine ibra edilmeyen yönetim kurulunun esas sözleşmede aksine hüküm olmaması koşuluyla genel kurulca yeniden seçilebilmesine imkân tanınmıştır. Eski düzenleme yönetim kurulunun görüş yazısının kendisine teslimi tarihinden itibaren dört iş günü içinde, genel kurulu toplantıya çağıracağını ve görevinden toplantı gününde geçerli olacak şekilde istifa edeceğini açıkça düzenlemiştir. Ancak yeni düzenleme yönetim kurulunun istifasına açıkça yer vermemiştir. Zira iki düzenlemede de genel kurula yeni bir yönetim kurulu seçme görevi verilmiştir. Dolayısıyla mevcut yönetim kurulu istifa etmese dahi yeni bir yönetim kurulu seçilmesiyle mevcut yönetim kurulu düşecektir. Bu gerekçeyle 6335 sayılı Kanun değişikliği ile yönetim kurulunun istifasını düzenleyen hükmün madde metninden kaldırılması uygun olmuştur.

#### **3.1.6.4. Görüş Vermekten Kaçınma Yazısı**

Denetçi, görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemezse ve tespit edilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin

<sup>212</sup> 6335 sayılı Kanununun 20 nci maddesi ile beşinci fıkra değiştirilmiştir. Beşinci fıkranın değiştirilmeden önceki hali şöyleydi: “Olumsuz görüş yazılan veya görüş verilmesinden kaçınılan durumlarda genel kurul, söz konusu finansal tablolara dayanarak, özellikle açıklanan kâr veya zarar ile doğrudan veya dolaylı bir şekilde ilgili olan bir karar alamaz. Bu hâllerde yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine teslimi tarihinden itibaren dört iş günü içinde, genel kurulu toplantıya çağırır ve görevinden toplantı gününde geçerli olacak şekilde istifa eder. Genel kurul yeni bir yönetim kurulu seçer. Yeni yönetim kurulu altı ay içinde, kanuna, esas sözleşmeye ve standartlara uygun finansal tablolar hazırlar ve bunları denetleme raporu ile birlikte genel kurula sunar. Sınırlı olumlu görüş verilen hâllerde genel kurul, gerekli önlemleri ve düzeltmeleri de karara bağlar.”

önemli ve yaygın olabileceği sonucuna varırsa, görüş vermekten kaçınır (BDS 705 p.9). Kural olarak denetçi, denetim sonunda edindiği kanaati bir görüş yazısı vererek açıklayacaktır. Bu anlamda denetçinin denetim sonunda herhangi bir yazı verilmemesi mümkün değildir (TTK m. 403 m.g.). Zira görüş yazısını da içeren denetim raporu, bağımsız denetimin zorunlu bir unsurudur (BDY m. 5/4). Ancak denetçinin denetlenen şirket hakkında bir kanaate ulaşmak için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesi halinde bir görüş yazısı vermesine imkân olmayacaktır. Aynı şekilde denetçi, birden fazla belirsizlik içeren istisnai durumlarda, belirsizliklerin her birine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmiş olmasına bağlı kalmaksızın, belirsizliklerin muhtemel etkileşimi ve finansal tablolar üzerindeki muhtemel kümülatif etkileri sebebiyle, finansal tablolara ilişkin görüş oluşturmanın mümkün olmadığı sonucuna varırsa, yine görüş vermekten kaçınacaktır (BDS 705 p. 10).

*“Şirket defterlerinde, denetlemenin bu Bölüm (Denetleme) hükümlerine uygun bir şekilde yapılmasına ve sonuçlara varılmasına olanak vermeyen ölçüde belirsizliklerin bulunması veya şirket tarafından denetlenecek hususlarda önemli kısıtlamaların yapılması hâlinde denetçi, bunları ispatlayabilecek delillere sahip olmasa bile, gerekçelerini açıklayarak görüş vermekten kaçınabilir.”* (TTK m. 404/4)

Denetçinin ancak, görüş oluşturmasına engel olacak şekilde yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememiş olması, önemli belirsizliklerin bulunması veya şirketin denetimi engelleyecek kısıtlamalar yapması halinde görüş bildirmekten kaçınabilecektir.

Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilemediği için görüş vermekten kaçınması durumunda denetçi, görüş paragrafında aşağıdaki ifadeyi kullanacaktır (BDS 705 p. A25).

*“Görüş Vermekten Kaçınmanın Dayanağı paragrafında tanımlanan hususun öneminden dolayı, denetim görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilemediği için finansal tablolara ilişkin herhangi bir görüş vermemekteyiz.”*

Olumsuz görüş yazısında olduğu gibi denetçinin, bir bütün olarak finansal tablolara ilişkin görüş vermekten kaçınmayı gerekli görmesi durumunda, denetçi raporunda, aynı finansal raporlama çerçevesi bakımından tek bir finansal tabloya veya finansal tablonun bir veya daha fazla belirli unsuruna, hesabına veya kalemine ilişkin olumlu görüş yer almayacaktır (BDS 705 p.15).

### 3.1.7. Şirket ve Denetçi Arasındaki Görüş Ayrılıkları

Denetçinin kural olarak denetim sırasında mesleki dikkat ve özeni göstermesi, yeterli ve doğru kanıt toplaması, tarafsız ve bağımsız bir şekilde denetimi tamamlaması ve bu doğrultuda finansal tablolara ilişkin tamamen yansız bir görüş yazısı hazırlaması gerekmektedir. Bu görüş yazısı şirket yönetimi, şirketin mevcut ortakları ve müstakbel yatırımcılar açısından bir rehber görevi görmekte ve bu sebeple gerçek sonucu yansıtması karar alıcılar açısından önem arz etmektedir. Kural olarak denetçinin objektif ölçütler doğrultusunda gerçeği yansıtan görüş yazısı verdiği kabul edilse de bazen denetçinin doğru olmayan yorumu onun sınırlı olumlu görüş veya kaçınma yazısı yazmasına sebep olabilir (TTK m. 405 m.g.). Bu nedenle denetçinin olumlu görüş yazısı dışında verdiği sınırlı olumlu görüş, görüş bildirmekten kaçınma veya olumsuz görüş yazıları her zaman gerçeği yansıtmayabilir.

Denetçinin sınırlı olumlu görüş, görüş bildirmekten kaçınma veya olumsuz görüş yazıları vermesi yönetim kurulunun ibra edilmemesi ile sonuçlanabilecektir. Ancak bu sonucun denetçinin doğru olmayan yorumu sonucu ortaya çıkması şirket yönetiminin mağdur olmasına sebep olacaktır. Kanun bu hallerde yönetim kuruluna ibra etmeme kararına karşı dava açma imkânı getirmiştir. İbra mahkeme kararı ile sağlanabildiği gibi, olumsuz görüş yazısının iptali ile olumlu görüş yazısı verilmesinin karara bağlanması da mahkemeden istenebilecektir (TTK m. 403 m.g.).

Kanun şirket ile ilgili herhangi bir mevzuat veya esas sözleşme hükmünün yorumlanmasında, şirket ile denetçi arasındaki görüş ihtilaflarının mahkeme kararı ile çözüme bağlanmasına ilişkin düzenleme yapmış ve görüş ayrılıklarının bulunması halinde hem denetçiye hem de şirket yönetim kuruluna mahkemeye başvurma imkânı tanımıştır. Buna göre;

*“Şirket ile denetçi arasında şirketin ve topluluğun yılsonu hesaplarına, finansal tablolarına ve yönetim kurulunun faaliyet raporuna ilişkin, ilgili kanunun, idari tasarrufun veya esas sözleşme hükümlerinin yorumu veya uygulanması konusunda doğan görüş ayrılıkları hakkında, yönetim kurulunun veya denetçinin istemi üzerine şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi dosya üzerinden karar verir. Karar kesindir.” (TTK m. 405/1).*

Bu hükümlerle denetçinin yanlış yorumu ile görüş yazısına bağlanan ağır sonuçların doğmasına engel olunması amaçlanmıştır (TTK m. 405 m.g.).

### 3.1.8. Denetçilerin Hukuki ve Sır Saklamadan Doğan Sorumlulukları

Denetçinin sorumluluğu Kanunda m. 554 ve m. 404 olmak üzere iki farklı maddede düzenlenmiştir. Denetçinin kanuni görevlerini yerine getirmemesinde kusurlu hareket etmesinden kaynaklanan sorumluluğu, TTK’ da Anonim Şirketler kısmının Hukuki Sorumluluk başlıklı bölümünde düzenlenmiştir. Hem şirketin hem de şirketler topluluğunun bağımsız denetçisinin, özel denetçinin ve işlem denetçisinin sorumluluğunu kapsayacak şekilde düzenlenen hüküm, 6335 sayılı Kanun değişikliğiyle işlem denetçisinin kanun metninden tamamen kaldırılmasıyla yalnızca bağımsız denetçi ve özel denetçiye ilişkin sorumluluğu düzenleyecek şekilde değiştirilmiştir. Buna göre;

*“Şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını, hesaplarını denetleyen denetçi ve özel denetçiler; kanuni görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettikleri takdirde, hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarar dolayısıyla sorumludurlar.”* (TTK m. 554).

Denetçinin hukuki sorumluluğunun kaynağı, kendilerine verilen görevlerin yerine getirilmesiyle ilgili iş ve işlemlerde kusurlu hareket etmeleriyle sınırlandırılmıştır. Sorumluluk kusur ilkesine dayandırılmış ve denetçilerin ancak kusurları oranında sorumlu olabilecekleri hükme bağlanmıştır (Tuncer, 2012: 9). Kanunun 554 üncü maddesine göre bağımsız denetçilerin sorumluluğu, duruma göre, ya sözleşmeden doğan bir sorumluluk veya haksız fiilden dolayı bir sorumluluktur (Kaplan, 2012, s. 41).

6335 sayılı Kanun değişikliğiyle sorumluluğu gerektiren kusurun ispatına yönelik *“Kusuru iddia eden ispatlar.”* hükmü madde metninden çıkartılmıştır. Böylece ispat yükünün kimde olduğuna dair boşluk doğmuştur. Bu nedenle ispat yükünün kimde olduğunun tespiti için genel hükümler göz önünde tutulmalıdır. Denetçi ile şirket arasındaki ilişki sözleşmeye dayanmaktadır. Sözleşmeye aykırılık halinde sorumlulukta 6098 sayılı Türk Borçlar Kanununun 112 nci maddesi hükmü gereğince haksız fiil sorumluluğunun aksine ispat yükü ters çevrilmiş ve borçlunun kendi kusursuzluğunu kanıtlaması zorunlu kılınmıştır. TBK m. 112 hükmünden hareketle, denetçilerin

sorumlulukları bakımından kendi kusursuzluklarını kanıtlamaları gerekmektedir (Özkorkut, 2012, s. 67) (Tuncer, 2012: 9).

Denetçinin kusuruna dayanan hukuki sorumluluğu hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşıdır. Dolayısıyla bunların her biri denetçiye karşı uğradıkları zararın tazmini için tazminat ve sorumluluk davası açabileceklerdir. Dolayısıyla sorumluluk davasında davacılar; denetlenen şirket, bu şirketin pay sahipleri ve şirketin alacaklıları olacaktır (Kaplan, 2012, s. 42). Bu kimseler davacı sıfatıyla, sorumlu denetçiye karşı dava açarak zararlarının giderilmesini isteyebilmek için, zararı ve sorumluyu öğrendikleri tarihten itibaren iki ve her hâlde zararı doğuran fiilin meydana geldiği günden itibaren beş yıl içinde dava açmalılardır. Aksi durumda dava hakkı zamanaşımına uğrayacaktır (TTK m. 560).

Sorumluluk davasında davalılar ise bağımsız denetim şirketi, bu şirkette pay sahibi olan sorumlu baş denetçi, kıdemli denetçi ve denetçi olacaktır (Kaplan, 2012, s. 42). TTK m. 554' ün gerekçesinde birlikte sorumluluğun şartları varsa teselsüle ilişkin 557 nci maddenin uygulanacağı belirtilmiştir. Buna göre birden çok denetçinin aynı zararı tazminle yükümlü olmaları hâlinde, bunlardan her biri, kusuruna ve durumun gereklerine göre, zarar şahsen kendisine yükletilebildiği ölçüde, bu zarardan diğerleriyle birlikte müteselsilen sorumlu olacaktır (TTK m. 557). Müteselsil sorumluluk halinde denetlenen şirket, bu şirketin pay sahipleri veya şirketin alacaklıları birlikte kusurlu olan denetçileri zararın tamamı için birlikte dava edebileceklerdir.

Denetçinin görevini yerine getirirken sır saklama yükümlülüğünün ihlalden doğan sorumluluğu, TTK' da denetime ilişkin ilke ve kuralların belirlendiği "Denetleme" bölümünde düzenlenmiştir. Denetçinin sorumluluğunun neden iki farklı maddede düzenlendiği 404 üncü maddenin gerekçesinde açıklanmıştır. Gerekçeye göre 404 üncü madde; dürüstlüğü, tarafsızlığı ve şirket sırrına bağlılığı içeren ve ifade eden denetçinin "davranış" yükümünden doğan sorumluluğunu düzenlemektedir.

TTK m. 404' e göre denetçi ve özel denetçi, bunların yardımcıları ile denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri, denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlüdür.

Sır saklamanın tanımı Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde yapılmıştır. Meslek etik ilkeleri arasında sayılan sır saklama; mesleğin icrası sırasında elde edilen bilgilerin

gizliliğine riayet etmek; söz konusu bilgilerin açıklanması için yasal veya mesleki bir hak veya görevin bulunması durumu saklı olmak kaydıyla, uygun ve belirli bir yetki olmaksızın bu tür bilgileri üçüncü kişilere açıklamamak ve kendisi veya üçüncü kişilerin çıkarlarına kullanmamaktır (BDY m. 21).

Denetleme faaliyeti sırasında öğrenilen her türlü bilgi sır kapsamındadır. Ancak bunların öğrenilmesi suçun oluşması için yeterli değildir. Zira denetçinin denetlenen şirkete ilişkin sır niteliğinde bilgilerini öğrenmesi denetim işinin doğasında vardır. Ancak denetçiler, *faaliyetleri sırasında öğrendikleri, denetleme ile ilgili olan iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanamazlar* (TTK m. 404/1). Denetçinin, edindiği bu bilgileri şirket mahremiyetini üçüncü kimselerle paylaşacak şekilde kullanması, TTK m. 404' te düzenlenen suçun oluşması için gerekli ve yeteli olacaktır.

Özenle belirtmek gerekir ki denetçinin denetim sırasında edindiği bilgileri üçüncü kişilerle paylaşması suretiyle sorumluluğunun doğması açısından bunun karşılığında bir menfaat elde etmiş olması aranmaz. Sır saklama yükümünün ihlali için iş ve işletme sırlarının, denetim faaliyeti sırasında öğrenilmiş ve kullanılmış olması yani üçüncü kişi veya kişilere aktarılmış olması yeterlidir. Şüphe yok ki sır niteliğinde olmayan veya herkesin öğrenimine açık olan şirket bilgileri de denetim sırasında öğrenilse bile sır saklama yükümlülüğü kapsamında değerlendirilemeyecektir. Sırrın izinle kullanılması gibi hallerde de denetçinin kusurundan söz edilemeyeceği için sorumluluğu da doğmayacaktır (TTK m. 404/2 m.g.).

Kanun, sır saklama yükümlülüğünden doğan sorumlulukta kusur ilkesini benimsemiş ve sorumluluğu kusurun varlığına bağlamıştır. Denetçinin sorumluluğunun doğabilmesi için kasten veya en azından ihmalle hareket etmiş olması gerekecektir. Ancak *kasten veya ihmal ile yükümlerini ihlal eden denetçiler şirkete ve zarar verdikleri takdirde bağlı şirketlere karşı sorumlu* olacaklardır (TTK m. 404/1). Denetçinin sorumluluğu hem şirkete karşı hem de üçüncü kişilere karşıdır. Zarara uğramaları halinde bu kimseler, zararlarının tazmini için denetçiye karşı birlikte dava açabilecekleridir.

Davacılar; şirket tüzel kişiliği, paydaşlar veya menfaat kaybına uğramaları halinde üçüncü kişiler olabilir. Davalı ise sır saklama yükümlülüğünü ihlal eden denetçidir. *Denetçinin bağımsız denetim yapmak üzere yetkilendirilen bir sermaye şirketi olması hâlinde sır saklama yükümü bu kurumun yönetim kurulunu ve üyelerini ve çalışanlarını*

da kapsayacaktır. Dolayısıyla bunlar da davalı olabileceklerdir. “Zarar veren kişi birden fazla ise sorumluluk müteselsildir.” (TTK m. 404/1).

Kanunda ihmal veya kasıtlı zarara sebebiyet verme halleri ayrı ayrı düzenlenmiştir. Kasıtlı olarak zarara sebebiyet verenlere ilişkin kanunda bir üst sınır belirtilmezken zarara ihmâlleri ile sebebiyet verenler hakkında uygulanacak tazminat miktarına üst sınır getirilmiştir. Sır saklamadan doğan sorumluluğun “yerine getirilmesinde ihmali bulunan kişiler hakkında, verdikleri zarar sebebiyle, her bir denetim için yüz bin Türk Lirasına, pay senetleri borsada işlem gören anonim şirketlerde ise üç yüz bin Türk Lirasına kadar tazminata hükmedilebilecektir. İhmalleriyle zarara sebebiyet veren kişilere ilişkin bu sınırlama denetime birden çok kişinin katılmış veya birden çok sorumluluk doğurucu eylemin gerçekleştirilmiş olması hâlinde uygulandığı gibi, katılanlardan bazılarının kasıtlı hareket etmiş olmaları durumunda da geçerlidir.” (TTK m. 404/2). Kanunda açıkça belirlenen üst sınır sözleşme ile indirilemez veya tamamen kaldırılamaz. Zira kanun hükmü emredicidir. Dolayısıyla tazminat miktarını tayin etme yetkisi üst sınırlara riayet etme koşuluyla yalnızca bağımsız mahkemelere aittir.

Sır saklama yükümlülüğünü ihlal eden denetçiye karşı zararın giderilmesi amacıyla dava açma hakkı rapor tarihinden başlayarak beş yılda zamanaşımına uğrayacaktır. Ancak, fiil suç oluşturup da Türk Ceza Kanununa göre süresi daha uzun dava zamanaşımına tabi bulunuyorsa, tazminat davasına da Kanunda belirtilen zamanaşımı uygulanacaktır (TTK m. 404/5).

Özenle belirtmek gerekir ki denetçinin sır saklama yükümlülüğünü ihlal etmesinden doğan sorumluluk hallerinde davacılar TTK m. 554 hükmüne gidemezler. Zira 404 üncü madde de özel sorumluluk hali düzenlenmiştir. Dolayısıyla genel nitelikli 554 üncü madde, kural olarak 404 üncü maddenin kapsamına giren ihlâllerde uygulanamayacaktır.

Denetçinin sorumluluğu yalnızca denetimi gerçekleştirdiği bir hesap yılını kapsamamaktadır. Kanun denetçinin denetim süreci boyunca kanuni görevlerine ve meslek etiğine ilişkin sorumluluk hallerini düzenlerken Bağımsız Denetim Yönetmeliği denetçinin hazırladığı denetim raporundan kaynaklı sorumluluğunu düzenlemektedir. BDY m. 44/1’ e göre;



*“Denetim raporlarının TDS’ ye aykırı olması ile bu raporlardaki bilgi ve kanaatlerin yanlış, eksik ve yanıltıcı olması nedeniyle doğabilecek zararlardan, denetim kuruluşları ve denetçiler ayrı ayrı hukuken sorumludurlar.”*

Bağımsız denetim her ne kadar denetçi ile denetlenen şirket arasında imzalanan bir sözleşmeye dayanan özel bir ilişki olsa da, denetim bir ayağıyla kamuyu da yakından ilgilendirmektedir. Zira bağımsız denetim kamu menfaatine ilişkindir. Denetim raporlarının kullanıcıları yalnızca denetlenen şirketler ve bunların paydaşları değildir. Bu raporların kullanıcıları; müstakbel yatırımcılar, tedarikçiler, çalışanlar, hükümetler ve son tahlilde devlet gibi çok çeşitlidir. Bu nedenle bu raporların eksik, yanlış veya yanıltıcı olması bu raporları hazırlayan denetçilerin sorumluluğunu doğuracaktır.

Hukuki sorumluluk kapsamında idari yaptırımlar, mevzuata aykırılıkları tespit edilen denetim kuruluşları ve denetçiler hakkında uygulanacaktır.

KGK’ nın gerekli görmesi halinde, denetim ekiplerinde görevlendirilen ve işlem ve eylemleriyle mevzuata aykırılığa neden olan denetçiler hakkında da yaptırım uygulanacaktır. Ancak denetim ekiplerinde, denetçi olarak görevlendirilenler dışında, denetime yardımcı olmak üzere yer alan kişiler mevzuata aykırılıklardan dolayı idari yaptırımlara tabi olmayacaklardır. Zira yetkisi olmayanın sorumluluğu da söz konusu olmayacaktır. Bu çalışanların mevzuata aykırılıklarından dolayı gözetiminde çalıştıkları denetim kuruluşları ve denetçiler sorumlu tutulacaktır.

Denetçilerin denetim raporuna ilişkin sorumluluğuna ilişkin benzer bir düzenleme de 660 sayılı KHK’ nın “Denetimden doğan sorumluluk” başlıklı 24 üncü maddesinde yapılmıştır. Buna göre;

*“Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler; denetledikleri finansal tablo, bilgi ve raporlara ilişkin olarak hazırladıkları bağımsız denetim raporlarının denetim standartlarına aykırı olması ile bu raporlardaki yanlış, eksik ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler nedeniyle doğabilecek zararlardan hukuken sorumludurlar. Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler, verdikleri hizmetlerden doğabilecek zararları karşılamak amacıyla genel şartları Hazine Müsteşarlığınca belirlenen sorumluluk sigortası yaptırmak zorundadır. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Hazine Müsteşarlığının görüşü alınarak Kurulca belirlenir.” (660 s. KHK m. 24).*

660 sayılı KHK' nın 24 üncü maddesinde, 6102 sayılı TTK' nın 554 üncü maddesinden farklı olarak kusur şartından açıkça bahsedilmemiştir (Karasu, 2014, s. 84-85).

660 sayılı KHK ile denetçiler açısından sorumluluk sigortası yaptırmak verdikleri hizmetlerden doğabilecek zararları karşılamak amacıyla zorunlu tutulmuştur. Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 33 üncü maddesinde de denetim kuruluşlarına ve denetçilere, üstlendikleri ilk denetim işinden itibaren, tüm denetimlerini kapsayacak şekilde mesleki sorumluluk sigortası yaptırmaları zorunluluğu getirilmiştir. 660 sayılı KHK da Bağımsız Denetim Yönetmeliği de mesleki sorumluluk sigortasına ilişkin hususların Hazine Müsteşarlığının görüşü alınmak suretiyle Kurum tarafından düzenleneceğini açıklamıştır. Hazine Müsteşarlığı tarafından hazırlanan Mesleki Sorumluluk Sigortası Genel Şartları 26.05.2013 tarihli ve 28658 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Bağımsız denetçilerin hukuki sorumluluğuna yer veren 660 sayılı KHK 6102 sayılı TTK' nın aksine cezai sorumluluğuna yer vermemiştir. Bunun nedeni düzenlemenin türünden kaynaklanmaktadır. Zira Anayasanın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleri ile dördüncü bölümünde yer alan siyasî haklar ve ödevler kanun hükmünde kararnamelerle düzenlenemez (Anayasa m. 91). Suç ve cezalara ilişkin esasları düzenleyen 38 inci madde anayasanın ikinci kısmının ikinci bölümlerinde yer aldığından bu konudaki düzenlemelerin de KHK ile yapılması olanaklı değildir (Karasu, 2014, s. 85). Dolayısıyla, 660 sayılı KHK' da adli veya idari suç ve cezalara yer verilmiş olsaydı, bu durum Anayasaya aykırılık oluşturacaktı (Yavuz, 2011, s. 158).

### **3.2.ANONİM ŞİRKET DIŞINDAKİ SERMAYE ŞİRKETLERİNDE BAĞIMSIZ DENETİM DÜZENLEMELERİ**

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu bağımsız denetim düzenlemelerini “anonim şirket” kısmında açıklamış olsa da, kural olarak anonim şirketler, limited şirketler ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerden oluşan sermaye şirketleri için zorunlu bağımsız denetimi öngörmüştür. 6102 sayılı Kanun, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlere ve limited şirketlere ilişkin düzenleme yaptığı beşinci ve altıncı kısımlarda bağımsız denetim konusunu ayrıntısıyla ele almamıştır. Kanun, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin ve limited şirketlerin bağımsız denetimini düzenlerken

anonim şirketler için bağımsız denetim düzenlemelerine atıf yapmış ve Kanunun 397-406 ncı maddeleri arasında düzenlenen bağımsız denetimin ilke ve kurallarının bu şirketlerde de uygulanacağını belirtmiştir.

### **3.2.1. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketlerde Bağımsız Denetim Düzenlemeleri**

6102 sayılı Kanunun sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlere ilişkin düzenleme yaptığı beşinci kısımda yer alan “Uygulanacak hükümler” başlıklı maddesine göre;

*“Komanditelerin birbirleriyle, komanditerlerin tümüyle ve üçüncü kişilerle hukuki ilişkileri, özellikle şirketin yönetimine ve temsiline ilişkin görev ve yetkileri, şirketten ayrılmaları, komandit şirketlerdeki hükümlere tabidir.*

*Birinci fıkrada gösterilen hususların dışında, Kanunda aksine hüküm bulunmadıkça anonim şirket hükümleri uygulanır.” (TTK m. 565).*

Bağımsız denetim uygulamaları 565 inci maddenin birinci fıkrasında düzenlenen hususlar dışında kaldığı için sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde bağımsız denetim konusunda anonim şirket hükümleri uygulanacaktır. Kanun hükmü sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlere ilişkin herhangi bir istisna veya kısıtlamaya gitmemiştir. Dolayısıyla Kanunun 397-406 ncı maddelerine ilişkin tüm hükümleri ve bu hükümlere bağlı ikincil düzenlemeler sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler için de birebir uygulanacaktır. TTK m. 565 düzenlemesi neticesinde ölçek ayırımına gitmeksizin tüm sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler tıpkı anonim şirketler gibi ölçekleri bazında denetim kapsamına alınmıştır.

Kısaca özetlemek gerekirse 2012/4213 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararda belirlenen üç ölçütten en az ikisinin sınırlarını art arda iki hesap döneminde aşan sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler müteakip hesap döneminden itibaren bağımsız denetime tabi olacaklardır. Bağımsız denetim kapsamına giren bu şirketlerin finansal tabloları ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu denetçi tarafından, KGK tarafından yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenecektir. Denetçi bu denetimde de Türkiye Muhasebe Standartlarını, kanunu ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketin esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerini denetim

kıstası olarak kullanacaktır. Bu denetim finansal tabloları, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu, envanter dâhil tüm şirket muhasebesini, Türkiye Denetim Standartlarının öngördüğü ölçüde iç denetimi ve riskin erken saptanması ve yönetimi komitesinin denetimini kapsayacaktır.

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde denetim faaliyetini yürütecek gerçek kişi bağımsız denetçiler veya tüzel kişi bağımsız denetim kuruluşları da TTK m. 400' de sekiz bent halinde sayılan kısıtlamalara riayet edilerek TTK m. 399' da açıklanan usule uygun şekilde seçilecektir. Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin denetiminden sorumlu denetçiler de SMMM veya YMM unvanını taşıyan ve KGK tarafından yetkilendirilen kişiler (gerçek kişi denetçi) ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketleri (tüzel kişi denetçi) olabilecektir.

Her hesap dönemi için ayrıca seçilen denetçi ve/veya denetim kuruluşu denetim faaliyeti sonunda denetlenen sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketin finansal tablolarını konu alan açık, anlaşılır, basit bir dille yazılmış ve geçmiş yıllar karşılaştırmalı nitelikte bir denetim raporu hazırlayacaktır. Denetçi bu denetim raporunda şirketin finansal tabloları hakkında olumlu, sınırlandırılmış olumlu veya olumsuz görüş yazısına yer verecek yahut belli şartların varlığı halinde görüş bildirmekten kaçındığını açıklayacaktır. Denetçi bunun yanı sıra yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunda yer alan irdelemeleri değerlendirdiği ayrı bir rapor düzenleyecektir. Son olarak denetçi, denetlenen şirketin TTK m. 378' de düzenlenen riskin erken saptanması ve yönetimi komitesini oluşturması halinde bu komitenin yapısını ve uygulamalarını açıkladığı ve komisyona ilişkin değerlendirmeler yaptığı ayrı bir rapor düzenleyecektir.

Nihayet TTK m. 404' te düzenlenen denetçinin sır saklamadan doğan sorumluluğu sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketin denetçisi için de kıyasen uygulanacaktır.

2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında belirlenen üç ölçütten en az ikisine ait sınırların art arda iki hesap döneminde altında kalan ya da bir hesap döneminde söz konusu ölçütlerden en az ikisinin sınırlarının yüzde yirmi veya daha fazla altında kalan sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler müteakip hesap döneminden itibaren bağımsız denetim kapsamından çıkacaklardır. Bu şirketler TTK m. 397/5' te düzenlenen

ve usul ve esasları Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca hazırlanan ve Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle belirlenecek olan KOBİ denetimine tabi olacaklardır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu anonim şirket dışında sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin tamamını da denetim kapsamına almıştır ancak Gelir İdaresi Başkanlığının 2014 yılı Faaliyet Raporuna göre uygulamasına çok nadir rastlanan bu türde faal şirket sayısı 31.12.2014 tarihi itibarıyla yalnızca bir tanedir. Dolayısıyla kanun neredeyse uygulaması olmayan bu türdeki şirketlerin denetimini düzenlemiş ancak uygulanmasına çok daha yoğun şekilde rastlanan kooperatiflere ilişkin düzenleme yapmamıştır. Kanunun Avrupa ülkelerinde de bağımsız denetim kapsamına alınan kooperatiflerin bağımsız denetimini düzenlememesi eleştiriyeye açıktır<sup>213</sup>.

### 3.2.2. Limited Şirketlerde Bağımsız Denetim Düzenlemeleri

6102 sayılı Kanunun limited şirketlere ilişkin düzenleme yaptığı altıncı kısımda yer alan “Denetçi” başlıklı maddenin ilk düzenlemesine göre;

*“Anonim şirketin denetçiye ve işlem denetçileriyle denetime ve özel denetime ilişkin hükümleri limited şirkete de uygulanır.” (TTK m. 635)*

Kanunun ilk düzenlemesinde yer alan bu hüküm aracılığıyla AET/AT’ nin yönergeleri gereği, limited şirket, bir sermaye şirketi olarak anonim şirket ile aynı denetleme sistemine bağlanmıştır (TTK m. 635 m.g.). 6102 sayılı Kanunun amacı şeffaflığı, hesap verebilirliği, kurumsal yönetim ilkelerini ticari hayata hâkim kılmaktır. Bu amaçla ilk düzenlemede anonim şirketler gibi tüm limited şirketler de bağımsız denetiminin kapsamına alınmıştır.

Bu hükümle herhangi bir istisna veya kısıtlamaya gidilmeksizin anonim şirketler için düzenlenen bağımsız denetime ilişkin tüm hükümlerin aynen limited şirketlere de uygulanması ilkesi benimsenmiştir. Böylece tüm limited şirketler tıpkı anonim şirketler gibi bağımsız denetim kapsamına alınmıştır. Ancak 6335 sayılı Kanun düzenlemesi ile

<sup>213</sup> Önemle belirtmek gerekir ki 6102 sayılı Kanunda, 6455 sayılı Kanun ile yapılan düzenleme sonrası, 4572 sayılı Kanun kapsamındaki tarım satış kooperatifleri TTK m. 397/5’ te düzenlenen ve usul ve esasları Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca hazırlanan ve Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle belirlenecek olan KOBİ denetimi kapsamına alınmıştır. Diğer bir ifade ile bu kooperatifler de TTK m. 398’ de düzenlenen bağımsız denetim kapsamına alınmamıştır.

işlem denetiminin kanun metninden tamamen kaldırılması sonucunda 635 inci maddede bu düzenlemeye paralel budanma yapılmıştır. Buna göre;

*“Anonim şirketin denetçiye denetime ve özel denetime ilişkin hükümleri limited şirkete de uygulanır.”* (TTK m. 635)

6335 sayılı Kanun düzenlemesi ile limited şirketlerin anonim şirketler ile aynı denetleme sistemine bağlanması ilkesi korunmuş ve tüm limited şirketler bağımsız denetim kapsamında kalmıştır.

6455 sayılı Kanun düzenlemesi ile Kanunun 397 nci maddesinde değişikliğe gidilmesi ve anonim şirketlerin ölçeklerine göre ayrılarak farklı denetim sistemlerine tabi olması ilkesinin benimsenmiştir. TTK m. 635’ te herhangi bir değişiklik yapılmasına gerek olmamasına rağmen 6455 sayılı Kanunun 82 nci maddesi ile 635 inci madde yeniden ele alınmıştır. Yapılan son düzenlemeye göre;

*“397 nci maddenin beşinci ve altıncı fıkraları dışında kalan, Anonim şirketin denetçiye denetime ve özel denetime ilişkin hükümleri limited şirkete de uygulanır.”* (TTK m. 635)

6455 sayılı Kanunun ile limited şirketlerin denetimi konusunda yapılan değişiklik sonrasında yalnızca 2012/4213 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararda belirlenen üç ölçütten en az ikisinin sınırlarını art arda iki hesap döneminde aşan limited şirketler müteakip hesap döneminden itibaren bağımsız denetim kapsamına alınmıştır. Kanunun anonim şirketlerin bağımsız denetimine ilişkin düzenleme yaptığı denetim bölümünde yer alan ve yukarıda kısaca özetlenen tüm hükümler ve bu hükümlere bağlı ikincil düzenlemeler bağımsız denetim kapsamında kalan limited şirketler için de birebir uygulanacaktır.

6455 sayılı Kanunun 82 nci maddesi ile 635 inci maddeye “397 nci maddenin beşinci ve altıncı fıkraları dışında kalan” şeklindeki ibarenin eklenmesi neticesinde 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında belirlenen üç ölçütten en az ikisine ait sınırların art arda iki hesap döneminde altında kalan ya da bir hesap döneminde söz konusu ölçütlerden en az ikisinin sınırlarının yüzde yirmi veya daha fazla altında kalan limited şirketler tamamen denetimsiz kalmıştır. Bağımsız denetimden de muaf olan bu limited şirket için TTK m. 397/5’ te düzenlenen ve usul ve esasları Gümrük ve Ticaret

Bakanlığınca hazırlanan ve Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle belirlenecek olan KOBİ denetiminin uygulanmasının zorunlu olmadığı açıkça hükme bağlanmıştır. 6102 sayılı Kanunda eTTK' nın aksine murakıplık sistemine ve denetim organına yer verilmemesi sonucunda bağımsız denetim dışında kalan tüm limited şirketler tamamen denetimsiz kalmıştır. Söz konusu limited şirketler için bir iç denetim mekanizmasının dahi öngörülmemiş olması denetim açısından boşluk doğmasına yol açmıştır.

Gelir İdaresi Başkanlığının 2014 yılı Faaliyet Raporuna göre 31.12.2014 tarihi itibarıyla 568.630 faal limited şirket vardır. Bu şirketlerin çok büyük bir kısmı Bakanlar Kurulu Kararıyla belirlenen ölçütleri aşmayacak şekilde KOBİ niteliğindedir, dolayısıyla bağımsız denetimden muafır.

Kanunda 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla belirlenen ölçütleri aşmayan limited şirketler için hiçbir suretle kanuni denetimin öngörülmemesi denetlenmekten ve denetimin yükünden kaçan anonim şirketlerin veya sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin nevi değiştirerek limited şirkete dönmesine yahut yeni kurulacak şirketlerin büyük oranda limited şirket nev'inde kurulmasına yol açabilecektir.

Tekinalp limited şirketlerin denetimsiz kalmasının yol açabileceği felaketleri öngörürcesine henüz 6102 sayılı Kanunda herhangi bir değişiklik yapılmadan önce 28 Mayıs 2012 tarihinde TTK' nın ülke içindeki yatırımları nasıl etkileyeceğine dair yaptığı değerlendirmede aşağıdaki ifadeler yer vermiştir<sup>214</sup>.

*“Yeni TTK, Türkiye’ de şirketleri, özel sektörü zapturapt altına alacak. Ama yasada yapılacak değişiklik sonucunda, limited şirketlerde ve KOBİ’ lerde denetlemeyi kaldırırlarsa, işte o zaman teşvikler boş bir kuyunun içine düşer. Çünkü teşviklerin yerinde kullanılıp kullanılmadığı, devletten kim ne kadar yardım aldı ve nereye harcadı ancak denetlemeyle görülür. Teşvik paraları, yöneticilere nasıl verildi anlaşılır. Çünkü yönetici ortak, teşvik parasını şirketin içinden çekiyor ve kendi şahsi harcamaları için kullanıyor. Türkiye’ de benim en büyük endişem limited şirketler!”*

Tekinalp’ e göre 6102 sayılı TTK' nın ilk hali ile denetimde bütünlük ilkesi benimsenmiştir. Denetlenecek şirketlerde bütünlük ilkesi ile anonim veya limited, halka

<sup>214</sup> <http://arsiv.taraf.com.tr/yazilar/nese-duzel/unal-tekinalp-patronlardan-hukumete-buyuk-baski/21554/>

açık olan veya olmayan, kamu veya özel sektör ayrımı yapmadan tüm şirketlerin denetimi esası kastedilmektedir. Limited şirketlerin denetim kapsamından çıkması ile TTK' nin denetime ilişkin hükümlerinin üzerine inşa edildiği bu ilke delinmiştir. Tekinalp' e göre limited şirketlerin bağımsız denetimin dışında bırakılması KOBİ' lerin bağımsız denetimin dışında bırakılması anlamına gelir. KOBİ' lerin bağımsız denetimin dışında bırakılması ise Avrupa Topluluğunun dışına çıkmak anlamına gelir (X. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, s. 40-41).

### 3.3.BÖLÜM SONUCU

Bağımsız denetim 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda müstakil bir bölümde 10 maddede anonim şirketleri ve şirketler topluluklarını muhatap olarak düzenlenmiştir. Ancak diğer sermaye şirketlerinden sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin ve limited şirketlerin bağımsız denetim hususunda anonim şirket düzenlemelerine tabi olduğu Kanunun ilgili bölümlerinde açıkça belirtilmiştir.

TTK m. 397' de bağımsız denetime ilişkin genel değerlendirme yapılmıştır. Üç fıkradan oluşan maddenin içeriği 6335 sayılı Kanun ile değiştirilmiş ve maddeye dördüncü fıkra eklenmiştir. 6455 sayılı Kanun ile dördüncü fıkraya paralel olacak şekilde 397 nci maddeye beş ve altıncı fıkralar eklenerek bugün yürürlükte olan halini almıştır. Maddenin nihai halinde bağımsız denetim; denetime tabi olan şirketlerin finansal tablolarının denetçi tarafından, KGK tarafından yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenmesi olarak açıklanmıştır. Bunun yanı sıra yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı da denetim kapsamına dâhil edilmiştir. Böylece bağımsız denetimin iki temel unsuru finansal tablolar ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu olarak açıklanmıştır. Hükümde denetime tabi olduğu hâlde, denetletirilmemiş finansal tablolar ile yıllık faaliyet raporu hakkında uygulanacak yaptırım bunların düzenlenmemiş hükmünde sayılacakları şeklinde açıklanmıştır. Kanunda 397 nci madde ile denetime tabi olacak şirketlerin Bakanlar Kurulunca belirlenmesi ilkesi benimsenmiştir. Bu amaçla Bakanlar Kurulunca 2012/4213 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar yayımlanmıştır. Şuana kadar iki kez değiştirilen Kararda şirketler üç gruba ayrılarak bağımsız denetim kapsamına alınmıştır.



Buna göre; Karar ile belirlenen üç ölçütten en az ikisinin sınırlarını art arda iki hesap döneminde aşacak büyüklükteki şirketler, (I) sayılı listede yer alan ve belirli konularda faaliyet gösteren şirketler ve (II) sayılı listede yer alan ve belirli konularda faaliyet gösterip belirli bir büyüklüğü aşan şirketler bağımsız denetime tabi olmuştur.

TTK m. 398' de bağımsız denetimin konusu ve kapsamı ayrıntılı olarak açıklanmış ve denetimin ilke ve kuralları belirlenmiştir. Dört fıkradan oluşan 398 inci maddenin içeriği 6335 sayılı Kanun ve 6455 sayılı Kanun ile değiştirilmemiş yalnızca KGK hükme dâhil edilmiştir. Maddenin nihai halinde finansal tabloları ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu konu alan bağımsız denetimin kapsamına giren incelemeler sayılmıştır. Buna göre bağımsız denetim; envanterin, muhasebenin ve Türkiye Denetim Standartlarının öngördüğü ölçüde iç denetimin, 378 inci maddede düzenlenen riskin erken saptanması ve yönetimi komitesince hazırlanan raporların ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimidir. Denetim, şirketin malvarlıksal ve finansal durumunun dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını bunun yanı sıra Türkiye Muhasebe Standartlarına, kanuna ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyulup uyulmadığını dürüstçe belirtecek şekilde yapılacaktır. Hükümde denetimin esaslarını belirlemesi amacı ile KGK görevlendirilmiştir. Kurum bu amaçla 51 asıl ve beş geçici maddeden oluşan Bağımsız Denetim Yönetmeliğini yayınlamıştır.

TTK m. 400' de bağımsız denetçi kavramının tanımı yapılarak kimlerin denetçi olamayacakları sekiz bent halinde sayılmıştır. Ayrıca hükümde denetçi rotasyonuna ve hizmet sınırlamasına ilişkin düzenleme yapılmıştır. Dört fıkradan oluşan maddenin içeriği 6335 sayılı Kanun ile değiştirilmiş ve işlem denetçisine ilişkin düzenleme içeren dördüncü fıkra madde metninden tamamen kaldırılmıştır. Maddenin nihai halinde bağımsız denetçi; bağımsız denetim yapmak üzere, 3568 sayılı meslek kanununa göre ruhsat almış yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan ve KGK tarafından yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketi olarak açıklanmıştır. Böylece bağımsız denetçi; gerçek kişi bağımsız denetçi ve tüzel kişi bağımsız denetim kuruluşu olarak ikiye ayrılarak düzenlenmiştir. Kanun hükmü denetlenen şirket ile organik bağı bulunan, menfaat ilişkisi içinde olan ve denetimin bağımsız, dürüst, tarafsız ve objektif şekilde yapılmasına engel olacak şekilde yakınlığı bulunan gerçek kişi denetçiler ile tüzel kişi denetim kuruluşlarının ilgili

şirkette denetçi olamayacaklarını düzenlemiştir. Aynı zamanda tüm denetçiler için hizmet sınırlaması getirilerek denetçilerin denetleme yaptığı şirkete, yalnızca vergi danışmanlığı ve vergi denetimi hizmeti vermesine izin verilmiş bunun dışındaki tüm danışmanlık hizmetleri yasaklanmıştır. Denetçi rotasyonuna ilişkin düzenleme yapılan maddede 10 yıl içinde aynı şirket için toplam yedi yıl denetçi olarak seçilen bağımsız denetçinin üç yıl geçmedikçe denetçi olarak yeniden seçilemeyeceği hükme bağlanmış ancak bu süreleri kısaltma yetkisi KGK' ya verilmiştir.

TTK m. 399' da bağımsız denetçilerin seçilmeleri ve görevden alınmalarına ilişkin kural ve yöntemler düzenlenmiş ve denetim sözleşmesinin feshedilmesinin şartları açıklanmıştır. Dokuz fıkradan oluşan 399 uncu maddenin içeriği 6335 sayılı Kanun ve 6455 sayılı Kanun ile hiçbir değişikliğe uğramamış ve Kanunun resmi gazetede yayımlandığı ilk hali muhafaza edilmiştir. Denetçinin, şirket genel kurulunca seçilmesini ilke edinen madde istisnai hallerde denetçinin yönetim kurulunca seçilmesini ve mahkemeler tarafından atanmasını da düzenlemiştir. Denetim sözleşmesinin yönetim kurulunca feshedilerek denetçinin görevden alınmasını engelleyen Kanun denetçinin yalnızca mahkeme kararı ile görevine son verilmesi ilkesini benimsemiştir. Ancak maddede istisnai olarak denetim sözleşmesinin belirli hal ve şartların varlığı halinde denetçi tarafından feshedilebilmesine imkân tanınmıştır.

TTK m. 402' de denetçinin denetim faaliyeti boyunca şirketin finansal tabloları hakkında edindiği kanaati açıklamak üzere hazırlayacağı denetim raporuna ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Yedi fıkradan oluşan 402 nci maddenin içeriği 6335 sayılı Kanun ve 6455 sayılı Kanun ile hiçbir değişikliğe uğramamış ve Kanunun resmi gazetede yayımlandığı ilk hali muhafaza edilmiştir. Denetçi, yaptığı denetime ilişkin açık, anlaşılır, basit bir dille yazılmış ve geçmiş yıllarla karşılaştırmalı olarak hazırlanmış, finansal tabloları konu alan bir rapor düzenleyecek bunun yanı sıra ayrı bir raporda yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunda yer alan irdelemeleri, finansal tablolar ile tutarlılığı ve gerçeğe uygunluğu açısından değerlendirecektir. Denetçi ayrıca pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde ve gerekli görülen diğer şirketlerde, yönetim kurulunun riskin erken saptanması ve yönetimi komitesini kurup kurmadığını, böyle bir sistem varsa bunun yapısı ile komitenin uygulamalarını irdeleyen ayrı bir rapor düzenleyecektir.

TTK m. 403' de denetçinin, denetim raporunda denetimin sonucunu açıklayacağı görüş yazıları düzenlenmiştir. Beş fıkradan oluşan 403 üncü maddenin içeriği 6335 sayılı Kanun ile değiştirilmiş, KGK madde metnine dâhil edilerek olumsuz görüş yazısı verilen hâllerde yönetim kurulunun istifasını düzenleyen beşinci fıkra hükmü yeniden ele alınmıştır. Denetçi, şirketin finansal tablolarının doğru olduğu, malvarlığı ile finansal duruma ve kârlılığa ilişkin resmin gerçeğe uygun bulunduğu ve tabloların bunu dürüst bir şekilde yansıttığı hallerde olumlu görüş yazısı; finansal tabloların şirketin yetkili kurullarınca düzeltilebilecek aykırılıklar içerdiği ve bu aykırılıkların tablolarda açıklanmış sonuca etkilerinin kapsamlı ve büyük olmadığı hallerde sınırlandırılmış olumlu görüş yazısı; aykırılıkların finansal tablolarda açıklanmış sonuca etkilerinin kapsamlı ve büyük olduğu hallerde olumsuz görüş yazısı verecektir. Denetçi, şirket defterlerinde, denetlemenin uygun bir şekilde yapılmasına ve sonuçlara varılmasına olanak vermeyen ölçüde belirsizliklerin bulunması veya şirket tarafından denetlenecek hususlarda önemli kısıtlamaların yapılması hâlinde görüş vermekten kaçındığını kaçınma yazısı ile bildirecektir.

TTK m. 405' te şirket ile denetçi arasında, şirket ile ilgili herhangi bir mevzuat veya esas sözleşme hükmünün yorumlanmasında oluşan görüş ayrılıklarının mahkeme kararı ile çözüme bağlanması düzenlenmiştir. İki fıkradan oluşan 405 inci maddenin içeriği 6335 sayılı Kanun ve 6455 sayılı Kanun ile hiçbir değişikliğe uğramamış ve Kanunun resmi gazetede yayımlandığı ilk hali muhafaza edilmiştir. Denetçinin, görüşünü oluştururken incelediği finansal tablolara ilişkin yanlış yorumu sonucu sınırlandırılmış olumlu görüş veya kaçınma yazısı yazması halinde yönetim kuruluna şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesine başvurma hakkı verilmiştir. Aynı istem hakkı görüş yazısını veren denetçiye de tanınmıştır.

TTK m. 404' de denetçilerin sır saklamadan doğan sorumluluğu düzenlenmiş ve bu sorumluluğun ihlali halinde uygulanacak yaptırım belirlenmiştir. Altı fıkradan oluşan 404 üncü maddenin içeriği 6335 sayılı Kanun ile değiştirilmiş ve eklemeler yapılmıştır. Maddenin nihai halinde faaliyetleri sırasında öğrendikleri, denetleme ile ilgili olan iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanmama yükümlülüğü olan denetçi ve/veya denetçiler ile bunların yardımcı ve temsilcilerinden kasten veya ihmal ile bu yükümlerini ihlal edenler şirkete ve zarar verdikleri takdirde bağlı şirketlere karşı sorumlu tutulmuşlardır.

#### 4. BÖLÜM:

### TÜRK TİCARET KANUNUNDA DÜZENLENEN DİĞER DENETİM TÜRLERİ

Tüm ticaret şirketlerinde denetimi<sup>215</sup> öngören 6102 sayılı Kanun, şirketleri şahıs ve sermaye şirketi olarak ayırmış ve buna göre uygulanacak denetimin türünü, kapsamını ve ilkelerini belirlemiştir.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu 6335 sayılı Kanun değişikliği sonrası, 397-406 ncı maddeler arasında düzenlediği bağımsız denetime ilişkin hükümlerin yalnızca 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile tespit edilen anonim şirketler ve şirketler topluluğunda uygulanacağını hüküm altına almıştır. 6455 sayılı Kanun değişikliği ile bağımsız denetim kapsamı dışında kalan anonim şirketlerin, ilke ve kuralları Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca belirlenecek ve aynı Bakanlıkça yürütülecek denetime tabi olacağı belirtilerek ilkesel olarak bağımsız denetime benzer fakat bağımsız denetimden ayrı bir denetim türü düzenlenmiştir. KOBİ denetimi olarak adlandırılabilen bu denetime ilişkin hükümlerin TTK m. 565' te yapılan atıfla sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler için de uygulanması ilkesi benimsenmiştir. Ancak TTK m. 635' te yapılan düzenleme ile limited şirketler tartışmaya yer vermeyecek şekilde KOBİ denetiminden kesin olarak muaf tutulmuşlardır.

Anonim şirketlerde uygulanacak özel denetime ilişkin ilke ve kurallar 438-444 üncü maddeler arasında düzenlemiştir. Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde ve limited şirketlerde uygulanacak özel denetime ilişkin ilke ve kurallar ayrıca belirlenmemiş, sırasıyla TTK m. 565' de ve TTK m. 635' de yapılan atıfla bunların da anonim şirketlerde uygulanacak özel denetime ilişkin düzenlemelere tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

---

<sup>215</sup> Buradaki denetim kavramından bağımsız denetim anlaşılmamalıdır, kavram genel anlamda kullanılmıştır.

Kanun, ticaret şirketlerine ilişkin hükümleri düzenlediği ikinci kitabının “Genel Hükümler” kısmında Gümrük ve Ticaret Bakanlığının düzenleme ve denetleme yetkisine yer vermiştir. Kanunun 210 uncu maddesinde düzenlenen Bakanlık denetimi sermaye şirketi ve şahıs şirketi ayırımına gitmeksizin tüm ticaret şirketleri için öngörülmüştür.

6102 sayılı Kanun 378 inci maddede yukarıda sayılan denetim türlerinin aksine bir iç denetim mekanizması olarak riskin erken saptanması ve yönetimi komitesini ve komitenin yürüteceği risk denetimini düzenlemiştir.

Sermaye şirketleri açısından bağımsız denetim zorunluluğu getiren Kanun, şahıs şirketleri açısından böyle bir zorunluluk öngörmemiştir. Kanunun 211-303 üncü maddeleri arasında düzenlenen kollektif şirketlerde denetimin nasıl yapılacağı 225 inci maddede açıklanmıştır. Buna göre kollektif şirketlerde bir ortak yönetim hakkını ve görevini haiz olmasa da şirket işlerinin gidişi hakkında bizzat bilgi edinmek, şirketin belgelerini ve defterlerini incelemek, bunlara göre kendisi için şirketin finansal durumunu gösterecek bir hesap tablosu düzenlemek hakkını haizdir. Buna aykırı sözleşme geçersizdir (TTK m. 225). Benzer bir düzenleme Kanunun 304-328 inci maddeleri arasında düzenlenen komandit şirketler için de yapılmış ve komandit şirketlerde denetimin nasıl yapılacağı 310 uncu maddede açıklanmıştır. Buna göre komandit şirketlerde her komanditer, iş yılı sonunda ve iş saatleri içinde, şirketin envanterleriyle bilançosunun içeriğini, diğer finansal tablolarını, bunların doğruluğunu ve geçerliliğini incelemeye yetkilidir. Komanditer, bu incelemeyi bizzat yapabileceği gibi bir uzmana da yaptırabilir. Uzmanın şahsı hakkında bir itiraz ileri sürülürse komanditerin istemi üzerine mahkeme tarafından bilirkişi atanmasına karar verilir. Bu karar kesindir. Haklı sebeplerin bulunması hâlinde, mahkeme, komanditerin istemi üzerine şirketin işlerinin ve varlığının bizzat veya bilirkişi tarafından incelenmesine her zaman izin verebilir. Bu madde hükümlerine aykırı şirket sözleşmesi hükümleri geçersizdir (TTK m. 310).

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, şahıs şirketlerinin denetiminde yeni bir düzenleme yapmamıştır. 6762 sayılı Kanunun kollektif şirket denetimini düzenleyen 167 nci maddesi ve komandit şirket denetimini düzenleyen 249 uncu maddelerinin dili güncelleştirilerek 6102 sayılı Kanunun 255 ve 310 uncu maddelerine aktarılmıştır.

Denetim alanında köklü değişiklikler yapan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu sermaye şirketlerinde uygulanacak finansal tablo ve yıllık faaliyet raporlarının denetimini içeren bağımsız denetim başta olmak üzere KOBİ denetimini, özel denetimi, Bakanlık denetimini ve bunların aksine bir iç denetim sistemi olarak risk denetimini düzenlemiştir. Etkili bir iç ve dış denetim oluşturma eğiliminde olan Kanunun tasarı metninde ise bunlara ilave olarak işlem denetimi de ele alınmış, ancak resmi gazetede yayımlanan Kanunun yürürlüğe girip uygulanmaya başlanacağı 01.07.2012 tarihinden hemen önce 6335 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik neticesinde işlem denetimine ilişkin hükümler uygulama alanı dahi bulamadan Kanun metninden tamamen kaldırılmıştır.

#### **4.1.BAĞIMSIZ DENETİM DIŞINDA KALAN ANONİM ŞİRKETLERİN (KOBİ) DENETİMİ<sup>216</sup>**

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu tüm anonim şirketlerin ve şirketler topluluklarının bağımsız denetime tabi olması ilkesi üzerine inşa edilmiştir. Ancak bu düzenleme, 6335 sayılı Kanunun genel gerekçesinde de belirtildiği üzere, değiştirilmeden yürürlüğe girmesi halinde ticari hayatı olumsuz etkileyebileceği ve uygulamada sorunlar yaşanabileceği gerekçesiyle yalnızca Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen ölçütlere göre tespit edilen şirketleri bağımsız denetim kapsamına alacak şekilde değiştirilmiştir. 6335 sayılı Kanun düzenlemesi sonrası Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen ölçütleri aşan KOBİ' den büyük şirketler yukarıda ayrıntılı olarak anlatılan bağımsız denetime tabi olmuştur. Neticede 6102 sayılı Kanun ve 660 sayılı KHK kapsamında yürütülen bağımsız denetimin ilk uygulama yılı olan 2013 yılı sonunda faal olan 87.983<sup>217</sup> anonim şirketten 2.500' ü, 2014 yılı sonunda faal olan 96.426<sup>218</sup> anonim şirketten 3.500' ü bağımsız denetim kapsamında denetlenmiştir. 2015 yılı için ise bağımsız denetim kapsamında denetlenecek muhtemel şirket sayısı 5.000 civarı olarak tespit edilmiştir.

<sup>216</sup> Tüm anonim şirketlerin denetimini öngören 6102 sayılı Kanunda yapılan değişiklikle bağımsız denetim yalnızca KOBİ' den büyük şirketler için zorunlu olmuştur. Kanunda bağımsız denetim kapsamı dışında kalan anonim şirketlerin dolayısıyla KOBİ' lerin, ilke ve kuralları Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca belirlenecek olan denetime tabi olması ilkesi benimsenmiştir. TTK m. 397/5' te düzenlenen ve Kanunda isimlendirilmeyen bu denetim yalnızca KOBİ' lerde uygulanacağı için tarafımızca KOBİ denetimi tanımlaması uygun bulunmuştur.

<sup>217</sup> [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2013/2013\\_Faaliyet\\_Raporu.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2013/2013_Faaliyet_Raporu.pdf)

<sup>218</sup> [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2014/2014\\_Faaliyet\\_Raporu.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2014/2014_Faaliyet_Raporu.pdf)

6335 sayılı Kanun düzenlemesi sonrası mevcut faal anonim şirketlerin yalnızca % 3'üne yakınının bağımsız denetim kapsamında kalması, geriye kalan % 97' den fazla anonim şirketin 6102 sayılı Kanunda denetim organının da kaldırılması sonucu tamamen denetimsiz kalması bağımsız denetim alanında yeni bir düzenleme yapma gereksinimi yaratmıştır. Zira 6102 sayılı TTK bağımsız denetim, kurumsallaşma ve şeffaflık üzerine inşa edilmiş ancak gelinen son noktada 6762 sayılı eTTK düzenlemelerinden de geriye gidilerek bağımsız denetim dışında bırakılan bu şirketler bir iç denetim mekanizmasından dahi mahrum bırakılmıştır. Denetim mekanizmasından tamamen soyutlanan bu anonim şirketler için kurumsallaşma ve şeffaflıktan bahsedilemeyeceği açıktır. Tüm anonim şirketlerin mutlak suretle bağımsız denetim kapsamına alınması ihtiyacı, bağımsız denetim dışı kalan anonim şirketlerin sayıca çok fazla olması ve gelinen noktanın TTK' nın çıkarılış amacına ve ruhuna tamamen aykırı olması 6102 sayılı Kanunda değişiklik yapılması sonucunu doğurmuştur. 6455 sayılı Kanunun 80 inci maddesi ile tüm anonim şirketleri tekrar denetim kapsamına alacak şekilde bağımsız denetime ilişkin genel düzenlemenin yapıldığı 6102 sayılı Kanunun 397 nci maddesine aşağıdaki şekilde -dördüncü fıkrayla bağlantılı olarak- beş ve altıncı fıkralar eklenmiştir<sup>219</sup>.

*“Dördüncü fıkra kapsamı dışında kalan anonim şirketler ile 4572 sayılı Kanun kapsamındaki kooperatifler ve bunların bağımsız denetime tabi olmayan üst kuruluşları bu fıkra hükümlerine göre denetlenir. Denetime ilişkin usul ve esaslar ile bu fıkra uyarınca denetim yapacak denetçilerin niteliklerine, uyacakları etik ilkelere, görev ve yetkilerine, seçilmelerine, görevden alınmalarına veya ayrılmalarına; denetimin ve denetim raporlarının içeriğine ve*

<sup>219</sup> Plan ve Bütçe Komisyonunda kabul edilen Tasarı metninde TTK m. 397' ye eklemek üzere yedinci fıkra da yer almış ve fakat bu düzenleme kanunlaşmamıştır. Kanunlaşmayan yedinci fıkra şu şekildedir: *“İlgili kanunları gereğince denetim kurullarında kamu tüzel kişi temsilcilerinin bulunması öngörülen anonim şirketler ile paylarının tamamı veya bir kısmı kamu tüzel kişilerine ait olan ya da kamu tüzel kişilerin temsil edilen anonim şirketlerde, esas sözleşmelerinde hüküm bulunmak şartıyla, Kanunda öngörülen denetçilerin yanı sıra denetçi atanabilir veya seçilebilir. Bu denetçiler genel kurul tarafından seçilen denetçilerin finansal tablolar hakkında görüş bildirme dışındaki hak, vazife ve sorumluluklarını haizdir. Bu görevler dışında söz konusu denetçi, ilgili mevzuatı gereğince öngörülen hak ve yetkilere de sahip olup, görüşünü ayrı bir rapor halinde denetim raporu ile birlikte genel kurula sunar. Bu fıkra uyarınca görev yapan denetçiler aynı usulle görevden alınır.”* (TBMM 437 Sıra Sayılı Komisyon Raporları, Yasama Dönemi 24, Yasama Yılı 3, s. 130).

*raporun genel kurula sunulmasına ilişkin hususlar Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca hazırlanan ve Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir. Kanunun denetçinin sorumluluğuna ilişkin hükümleri, bu fıkra uyarınca denetim yapacak denetçilere de kıyasen uygulanır.” (TTK m. 397/5).*

*“Beşinci fıkra kapsamında denetime tabi olduğu hâlde söz konusu denetimi yaptırmayanların finansal tabloları ve yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş hükmündedir.” (TTK m. 397/6).*

TBMM Başkanlığına sunulan Plan ve Bütçe Komisyonu Raporunda 6455 sayılı Kanunla 397 nci maddeye eklenen fıkraların gerekçesi; şirketlerin sistematik bir biçimde denetlenmesine, denetçilere verilecek görev, yetki ve sorumluluklarla ortakların bilgi edinme ve inceleme haklarını tam anlamıyla kullanabilmelerine olanak tanımak olarak açıklanmıştır.

Kanunda bağımsız denetim kapsamı dışında kalan anonim şirketlerin denetimine ilişkin “...bu fıkra hükümlerine göre denetlenir.” ifadesi yapılacak denetimin bağımsız denetim olarak isimlendirilmediğini göstermektedir. Ancak Kanunda bu denetim için ayrıca bir isimlendirme yapılmamıştır. Bu denetim bağımsız denetim kapsamına girmeyen KOBİ’ den büyük şirketlerde uygulanacağı için KOBİ Denetimi olarak isimlendirmek mümkündür.

Hükümde bağımsız denetim kapsamına giren anonim şirketler dışında kalan tüm anonim şirketlerin düzenleme kapsamında denetime tabi olduğu açıkça ifade edilmiştir. Son düzenleme ile tüm anonim şirketler Kanunun ilk halinde olduğu gibi yeniden denetim kapsamına alınmıştır. Ancak son düzenleme ile anonim şirketler ölçeklerine göre ayrılarak büyük ölçekli anonim şirketler 6102 sayılı Kanun ve 660 sayılı KHK kapsamında yürütülen bağımsız denetim düzenlemelerine, KOBİ niteliğindeki diğer anonim şirketler ise Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca yürütülecek KOBİ denetimine tabi olmuştur.

Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca yürütülecek denetime ilişkin ilke ve kuralları bir yönetmelik vasıtasıyla belirleme görevi Kanun ile Bakanlığa verilmiştir. Bağımsız denetimin kapsamı dışında kalan anonim şirketlerin Bakanlık tarafından çıkarılacak bu yönetmelik hükümlerine tabi olması kuralının doğal sonucu olarak bu anonim şirketler denetçinin sorumluluğuna ilişkin hükümler (TTK m. 404, m. 554) saklı kalmak



koşuluyla Kanunla belirlenen yükümlülüklerden istisna tutmuştur. Dolayısıyla hem denetçi hem de denetlenen şirket açısından Bağımsız Denetim Yönetmeliği veya KGK tarafından yayımlanan bağımsız denetim standartları bu şirketler için uygulanmayacaktır.

Bağımsız denetimin kapsamı dışında kalan anonim şirketlerin denetiminde görev alacak denetçilerin TTK' da düzenlenen bağımsız denetçinin sorumluluğuna ilişkin hükümlere tabi olması ve bu hükümlerin KOBİ denetçileri için de kıyasen uygulanması kuralı bu denetçilerin kanuni görevlerini yerine getirirken kusurlu hareket etmeleri halinde hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı verdikleri zararlardan dolayı sorumluluklarını doğuracaktır.

Önemle belirtmek gerekir ki anonim şirketlerin yalnızca % 3' üne yakınının bağımsız denetim kapsamında kalması, geriye kalan % 97' den fazla anonim şirketin KOBİ denetimine tabi olması KOBİ denetiminin uygulama alanının bağımsız denetime göre ağırlıklı olduğu şeklinde yorumlanmamalıdır. Zira bağımsız denetim kapsamında kalan şirketler sayıca az olsa dahi bu şirketler 2015 yılı için aktif toplamın % 82-85' ini oluşturmaktadır<sup>220</sup>.

Kanunda bir anonim şirketin 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen ölçütleri aşmayı zorunlu bağımsız denetim kapsamı dışında kalmasına rağmen ihtiyaten bağımsız denetim yaptırmasına engel bir düzenleme yapılmamıştır. Zira 6102 sayılı Kanun öncesinde de ihtiyari bağımsız denetim yapılabiliyordu. Elbette yeni düzenleme ile bağımsız denetim alanında geriye gidilmeyeceği düşünüldüğünde zorunlu bağımsız denetim kapsamı dışında kalan anonim şirketlerin de isteğe bağlı olarak bağımsız denetim yaptırabilecekleri açıktır. Bu durumda bu şirketler ayrıca KOBİ denetimi kapsamında da denetlenmeyecektir. Zira daha kapsamlı olan ve kuralları uluslararası standartlara göre belirlenen bağımsız denetim ilke ve kurallarına göre denetlenen bir şirketin ayrıca daha hafif şartlar içeren ve kuralları Bakanlıkça belirlenen denetime de tabi olması ekonomik külfetten ve zaman kaybından başka bir fayda sağlamayacaktır.

220

<http://www.yarimadagazetesi.com/haberler/guncel/bagimsiz-denetimde-beklentiler-ve-gelistmeler-konferansi/>

Anonim şirketlerin yaklaşık 90.000' den fazlasını yakından ilgilendiren KOBİ denetimine ilişkin kanuni düzenleme 2013 yılında yapılmış ve aynı yıl Anonim Şirketler ile Tarım Satış Kooperatifleri ve Üst Kuruluşlarının Denetlenmesine Dair Yönetmelik Taslağı yayınlanmıştır. Ancak taslağın duyurulmasından itibaren iki yıla yakın bir zaman geçmesine rağmen taslak henüz yasalaşmamıştır. Bu durum eTTK' da öngörülen ve şirket bünyesinde oluşturulan iç denetim organının kaldırılması neticesinde bu konuda bir düzenleme yapılincaya kadar bağımsız denetim dışında kalan sermaye şirketlerinin ne iç denetime ne de dış denetime tabi olmaları sonucunu doğurmuştur (Karasu, 2014, s. 82). Bu nedenle bu konuda oluşan boşluğun bir an önce doldurulması gerekmektedir.

İki yıla yakın süredir yasalaşmak için bekleyen hâlihazırdaki taslağın yayınlandığı hali ile yürürlüğe girmeyeceği muhtemeldir. Ancak KOBİ denetimine dair tek kaynak bu yönetmelik taslağı olduğu için bu bölümde taslak inceleme konusu yapılacaktır.

Toplam sekiz bölümden ve 28 maddeden teşekkül eden yönetmelik taslağı birinci bölümde KOBİ denetiminin amacını ve kapsamını, ikinci bölümde denetime tabi şirketleri ve denetimin konusunu düzenlemiştir. Üçüncü bölümde bağımsız denetim yapmak üzere yetkilendirilen bağımsız denetçi ile KOBİ denetimi yapacak olan denetçinin farklı niteliklere sahip olduğu açıkça belirtilerek denetçilerin nitelikleri açıklanmıştır. Dördüncü bölümde denetçilerin uyacakları etik ilkeler; şüphencilik, tarafsızlık ve dürüstlük, özen ve titizlik, sır saklama yükümlülüğü, faaliyet sınırlamaları ve reklam yasağı olarak sayılmış ve her biri açıklanmıştır. Beşinci bölümde denetçilerin yetkilerini ve görev ve sorumluluklarını düzenleyen yönetmelik taslağı denetçinin denetim süresi boyunca yapacağı denetim faaliyetlerini ve uygulayacağı denetim tekniklerini açıklamıştır. Denetçinin seçimi ve görevden alınmasına ilişkin düzenleme yapan altıncı bölümde denetçinin tescil ve ilanı da düzenlenmiştir. Son olarak yönetmelik taslağı yedinci bölümde denetim raporunun şeklini ve içeriğini açıklamıştır.

#### **4.1.1. Denetimin Konusu**

Denetim yönetmeliği taslağının beşinci maddesinde TTK m. 397/5 kapsamında yürütülecek denetimin konusu iki fıkrada düzenlemiştir. Buna göre;

*“Şirket muhasebe kayıtları ile finansal tablolarının; şirketin malvarlığını, borç ve yükümlülüklerini, öz kaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını tam anlaşılabilir,*

*karşılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun bir şekilde yansıtılıp yansıtılmadığı ve gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık yansıtacak şekilde çıkarılıp çıkarılmadığı hususları denetimin konusudur. Finansal tablolarda hilelerden kaynaklanan yanlışlıkların ya da hatalardan kaynaklanan önemli yanlışlıkların olup olmadığı ve finansal tabloların ilgili mevzuat uyarınca belirlenen muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı hususları da denetlenir.”*

*“Şirketlerin hesap dönemi içerisindeki faaliyet ve işlemleri ile yıllık faaliyet raporunun; esas sözleşmeye genel kurul kararlarına ve ilgili mevzuata uygunluğu da denetçi tarafından denetlenir.”*

KOBİ denetiminin konusu; denetlenen şirketin finansal tablolarının ve genel olarak muhasebe kayıtlarının TTK m. 515’ de düzenlenen dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığının denetlenmesidir. Dolayısıyla KOBİ denetimi konu bakımından TTK m. 398/1’ de düzenlenen bağımsız denetimin konusu ile aynıdır. Bağımsız denetim finansal tabloların denetiminde Türkiye Muhasebe Standartlarını, kanunu ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerini denetim kıstası olarak belirlerken yönetmelik taslağı TTK m. 397/5 kapsamında düzenlenen KOBİ denetiminde ilgili mevzuat uyarınca belirlenen muhasebe ilkelerini denetim kıstası olarak belirlemiştir.

Düzenlemenin ikinci fıkrası ile finansal tabloların denetimi haricinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi de KOBİ denetimi kapsamına alınmıştır. Dolayısıyla TTK m. 397/5 kapsamında düzenlenen KOBİ denetimi ile bağımsız denetim arasında denetim konusu bakımından tam bir birlik sağlanmıştır. Bu doğrultuda TTK m. 397/6’ da da KOBİ denetiminin konusunun, finansal tabloların ve yönetim kurulu yıllık faaliyet raporunun denetlenmesi olduğu ikrar edilmiş ve TTK m. 397/2’ nin son cümlesiyle paralellik gösterecek şekilde KOBİ denetiminin yaptırılmaması halinde ilgili finansal tabloların ve yönetim kurulu yıllık faaliyet raporunun düzenlenmemiş hükmünde olacağını açıkça belirtmiştir. Aynı hüküm yönetmelik taslağının dördüncü maddesinin ikinci fıkrasında da tekrar edilmiştir. Dolayısıyla bağımsız denetim kapsamı dışında kalan anonim şirketler TTK m. 397/5 kapsamında düzenlenen zorunlu denetimi yaptırmazlarsa bu şirketlerin genel kurulları da, sermaye artırımını, sermaye azaltımını, hisse devri, mali tablolar üzerinden kâr dağıtımını, kredi

temini, devlet teşvikinden yararlanma gibi şirketin mali tablolarıyla ilgili hiçbir işlemi yapamayacaklardır.

#### 4.1.2. Denetçilerin Nitelikleri

Yönetmelik taslağının altıncı maddesinde TTK m. 397/5 kapsamında düzenlenen KOBİ denetimini yürütecek denetçilerin sahip olması gereken nitelikler aşağıdaki gibi sayılmıştır.

- a. *Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmak,*
- b. *Kamu haklarından mahrum bulunmamak,*
- c. *26.09.2004 tarihli 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 53 üncü maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile, kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlar, Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüyü kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama ve kaçakçılık suçlarından ve Kanunda ve 24.04.1969 tarihli ve 1163 sayılı Kooperatifler Kanununda sayılan suçlardan mahkûm olmamak,*
- d. *Türkiye’de yerleşik olmak,*
- e. *En az lisans düzeyinde diploma sahibi olmak kaydıyla<sup>221</sup>, 01.06.1989 tarihli 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu hükümleri uyarınca ilgili meslek odasına kayıtlı serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir unvanını haiz olmak ya da anılan Kanunun 8 inci maddesinde belirtilen mütekabiliyet esaslarına ve diğer hükümlere uygun olarak yabancı ülkelerde denetim yetkisi sağlayan belge sahibi olmak,*

<sup>221</sup> Bağımsız denetimde olduğu gibi KOBİ denetimini yürütecek denetçiler için de lisans düzeyinde diploma şartı aranarak Serbest Muhasebeci unvanından, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir unvanına Mesleki Uyum Eğitimi ve Özel Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Sınavı ile geçiş yapan ve fakat lisans mezunu olmayan meslek mensuplarına denetçilik kapısı kesin olarak kapanmıştır. Bunların denetçi olabilmeleri için dört yıllık lisans eğitimini tamamlamaları gerekmektedir.

*f. Bu Yönetmelik uyarınca yapılacak denetime ilişkin eğitim programını tamamlamak ve sonrasında yeterliliğin korunması amacıyla düzenlenecek eğitimlere en az beş yılda bir katılmak.*

KOBİ denetimini yürütecek denetçiler için aranan ilk beş şart bağımsız denetçiler için aranan şartlarla birebir aynıdır. İlk üç maddenin ayrıca sayılması gereksiz olmuştur. Zira beşinci maddede belirtilen meslek mensubu olma şartının sağlanmış olması ilk üç maddede belirtilen şartların da evveliyatla sağlanmış olduğunu gösterir.

Taslakta denetçi olabilmek için en az lisans düzeyinde diploma sahibi olmak kaydıyla SMMM veya YMM olmak yeterli görülmüş ayrıca bir yetkilendirme aranmamıştır. Bunun dışında denetçiler için periyodik olarak düzenlenecek eğitim programlarına katılmaları ve eğitim programını tamamlamaları halinde katılım belgesi almaları şartı aranmıştır. Maddenin ikinci paragrafında eğitim programının TÜRMOB tarafından hazırlanacağı, Bakanlığın uygun görüşü alınmak suretiyle eğitimin TÜRMOB tarafından uygulanacağı düzenlenmiştir.

Maddenin dördüncü fıkrasına göre Kamu Gözetimi Kurumu tarafından bağımsız denetçi olarak yetkilendirilenler hiçbir şart aranmaksızın bu yönetmelik uyarınca denetim faaliyeti yürütebileceklerdir. Dolayısıyla KGK tarafından yetkilendirilen bağımsız denetçiler için TÜRMOB tarafından yürütülecek eğitim programlarına katılım şartı da aranmamıştır.

#### **4.1.3. Denetim Faaliyetleri ve Denetçilerin Görev ve Yetkileri**

Denetçinin denetim süresi boyunca denetim kapsamında yapacağı incelemeler yönetmelik taslağının 18 inci maddesinde dört fıkra düzenlenmiştir. Buna göre;

*“Denetçi finansal tabloların gerçeğe uygun, doğru ve dürüst şekilde hazırlandığına ilişkin görüş oluşturabilmek amacıyla denetimi planlar, yeterli miktarda, uygun nitelikte ve güvenilir kanıt toplar ve finansal tablolar ile diğer denetim konuları hakkında dürüst ve doğru bir yargıya ulaşır.*

*Denetim planlarının hazırlanmasına ve denetimin yürütülmesinde risk unsurları öncelikle dikkate alınır. Risk düzeyinin yüksek olduğu sonucuna varılan alanlarda denetim faaliyetleri artırılır. Risk düzeyinin düşük olduğu durumlarda*

yeterli kanıt elde etmek şartıyla denetim faaliyetleri sınırlı düzeyde gerçekleştirilebilir.

Denetçi şirketin iş ve faaliyetlerinin esas sözleşmeye, genel kurul kararlarına ve ilgili mevzuata uygun olup olmadığını denetler ve düzenleyeceği raporda yaptığı bu denetimin sonucuna ilişkin görüşünü belirtir.

Denetçi, özellikle aşağıdaki görevleri yerine getirmekle yükümlüdür:

- a) Kanunda sayılan ticari defterlerin usulüne uygun bir şekilde tutulup tutulmadığını, gerekli onayların yaptırılıp yaptırılmadığını incelemek,
- b) En az üç ayda bir şirket faaliyetleri hakkında bilgi edinmek ve gerekli kayıtların düzenli bir biçimde tutulmasını sağlamak amacıyla şirket defterlerini ve diğer evrakını incelemek,
- c) En az üç ayda bir şirket kasasının, banka hesaplarının ve şirkette bulunan kıymetli evrakın muhasebe kayıtları ile mutabakatını kontrol etmek,
- ç) Hileli veya hatalı finansal raporlamaya veya şirket iş veya işlemlerinde usulsüzlüğe neden olabilecek risk unsurlarını belirlemek ve bu unsurları düzenli aralıklarla kontrol etmek,
- d) Şirketin gerçekleştirdiği olağandışı iş ve işlemlerin esas sözleşmeye, genel kurul kararlarına ve ilgili mevzuata uygunluğunu kontrol etmek,
- e) Yıllık faaliyet raporlarının ilgili mevzuata uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını kontrol etmek
- f) Envanter işlemlerini kontrol etmek ve gerektiğinde bu işlemlere nezaret etmek,
- g) Ortakların Kanuna uygun bilgi edinme taleplerinin karşılanıp karşılanmadığını kontrol etmek,
- ğ) Ortaklarla ilgili iş ve işlemlerde eşitlik ilkesine uygun davranılıp davranılmadığını kontrol etmek,
- ı) Şirket sermayesinin karşılıksız kalıp kalmadığını veya şirketin borca batık olup olmadığını kontrol etmek, sermaye karşılıksız kalmışsa karşılıksız kalan tutarı belirlemek,
- i) Şirketle işlem yapma, şirkete borçlanma ve rekabet yasağı gibi yasaklara aykırı işlemlerde bulunulup bulunulmadığını incelemek,

- j) *Sermaye taahhüt borcunun esas sözleşmeye ve ilgili mevzuata uygun olarak yerine getirilip getirilmediğini kontrol etmek ve bu borcu yerine getirmeyenler ile borcun tutarını tespit etmek,*
- k) *Genel Kurulun devir ve terk edemeyeceği görev ve yetkilerinin yönetim kurulunca kullanılıp kullanılmadığını incelemek.*

Denetçiler, denetim faaliyetleri esnasında şirket, ortaklar veya alacaklılar aleyhine telafisi güç veya imkânsız sonuçlar doğuracak bir husus tespit ederlerse konuyu yönetim kuruluna yazılı olarak bildirecek ve bu durumu denetim raporunda açıklayacaklardır.

Denetçilere bu denetimi sağlıklı, hızlı ve sistematik olarak yürütebilmeleri için yönetmelik taslağının 15 inci maddesinde bazı yetkiler ve talep hakları tanınmıştır. Buna göre denetçiler;

- a) *“Şirket yönetim kurulundan ve bu kurulun bilgisi dâhilinde diğer şirket görevlilerinden, ilgili mevzuata uygun bir denetim için gerekli olan bütün bilgilerin kendilerine verilmesini ve dayanak oluşturulabilecek belgelerin sunulmasını istemek,*
- b) *Şirket yönetim kurulundan, finansal tabloların ve yıllık faaliyet raporunun düzenlenip onaylanarak gecikmeksizin tarafına ibrazını talep etmek,*
- c) *Şirketin defterlerini, yazışmalarını, belgelerini, varlıklarını, borçlarını, kasasını, kıymetli evrakını ve envanterini incelemek,*
- ç) *Şirket yönetim kurulundan denetim çerçevesinde gerekli imkânların sağlanmasını istemek,*
- d) *Şirket genel kurul toplantılarına, katılarak, denetim faaliyetini ve sonuçlarını ilgilendiren konularda açıklamalarda bulunmak yetkilerine sahiptirler.”*

#### **4.1.4. Denetçilerin Seçimi ve Azli<sup>222</sup>**

Denetim yönetmeliği taslağının denetçinin seçimini düzenleyen 20 nci maddesinde eTTK’ nın murakıplara ilişkin düzenlemesine benzer bir düzenleme yapılmış ve denetçi sayısı üst limite sınırlandırılarak heyet sistemi benimsenmiştir. Buna göre denetçi sayısı

<sup>222</sup> Denetim yönetmeliği taslağında Denetçinin Seçimi ve Azli başlıklı altıncı bölüm son derece karmaşık ve bir mantık sıralamasından yoksun olarak düzenlenmiştir. Bu nedenle hükümler yönetmelik taslağında yer alan sıraya göre değil seçim ve azlin mantıki sırasına göre açıklanmıştır.

üçten fazla olamayacak, birden çok olan denetçiler ise grup oluşturacaktır. KOBİ denetçileri de bağımsız denetçiler gibi bir hesap dönemi için seçilecek dolayısıyla her yıl denetçi seçimi tekrarlanacaktır.

Denetçiler, Bakanlık tarafından tutulacak ve denetçi olabilecek kişilerin bilgilerinin yer aldığı denetçi listesinde yer alan veya Kamu Gözetimi Kurumunca yetkilendirilen bağımsız denetçiler arasında seçileceklerdir. Denetçi seçimi kuruluşta esas sözleşmeyle, sonraki dönemlerde genel kurul kararı ile denetimin yapılacağı hesap döneminin ilk üç ayı içerisinde yapılacaktır. Bağımsız denetimden farklı olarak genel kurul, ihtiyaten denetçinin görevi kabul etmemesi veya herhangi bir sebeple boşalması halinde kalan sürede görev yapmak üzere yedek denetçiyi de seçebilecektir. Denetçinin genel kurul tarafından denetimin yapılacağı hesap döneminin ilk üç ayı içerisinde seçilmemesi halinde uygulanacak prosedür yönetmelik taslağında belirtilmemiştir. Ancak bu durumda yönetim kurulunun, denetçiyi seçmesi için genel kurulu üçüncü ayın son gününden itibaren 15 gün içerisinde olağanüstü toplantıya çağırması muhtemel bir yöntem olabilecektir.

KOBİ denetiminde de bağımsız denetimde olduğu gibi denetçiyi seçme yetkisi şirket genel kuruluna bırakılmıştır. Ancak bağımsız denetimde düzenlenen istisnalara yer verilmemiş ve denetçiliğin boşalması halinde yönetim kuruluna veya mahkemelere denetçi tayin etme yetkisi verilmemiştir.

Yönetmelik taslağında denetçi bir kişi ise onun, birden fazla ise en az ikisinin Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olması şartı aranmıştır. Bağımsız denetçi için ise böyle bir şart zikredilmemiştir. Zira hem bağımsız denetici olabilme hem de KOBİ denetimi yapmak üzere denetçi olabilmek için ön şartlardan biri 3568 sayılı meslek kanununa göre SMMM veya YMM olmaktır. 3568 sayılı meslek kanununda SMMM veya YMM olmak için aranan ilk şart ise T.C. vatandaşı olmaktır. Dolayısıyla yönetmelik taslağında bunun ayrıca belirtilmesi gereksiz olmuştur. Ayrıca taslakta denetçinin birden fazla olması halinde ikisinin T.C. vatandaşı olması yeterli görülmüştür. Yani üç denetçi varsa taslak hükmüne göre biri T.C. vatandaşı olmasa da şart sağlanmış olacaktır. Ancak yukarıda da belirtildiği üzere bir kimsenin meslek mensubu olabilmesi için aranan ön şart T.C. vatandaşı olmasıdır. Dolayısıyla taslakta yer alan bu hükmün uygulanması olamayacaktır. Şirket genel kurulu tarafından seçilen denetçi ticaret siciline tescil ve Türkiye Ticaret Sicil Gazetesinde ilan ettirilecektir.



Taslakta denetçiler için rotasyon süresi beş yıl, ara verilen süre ise bir yıl olarak belirlenmiştir. Buna göre aynı denetçi bir şirkette en fazla beş hesap dönemi üst üste seçilebilecektir. Beş hesap dönemi üst üste görev yapan denetçi, aradan bir hesap dönemi geçmedikçe aynı şirkette tekrar denetçi olarak seçilemeyecektir.

Genel kurul kararıyla seçilen denetçiler haklı sebeplerin varlığı halinde yine genel kurul kararıyla görevden alınabilecektir. Kanunun aksine yönetmelik taslağında haklı sebepler sayılmıştır. Buna göre denetçinin denetim yönetmeliğinde belirlenen şartlara ve ilkelere uymaması, görevini ihmalen veya kasten yerine getirmemesi, mevzuat hükümlerine aykırı olarak şirketin faaliyetlerini aksatacak davranışlarla bulunması ve benzeri sebepler haklı sebep sayılacaktır. Denetçinin görevden alınması veya ayrılması hallerinde de denetçi ticaret siciline tescil ve Türkiye Ticaret Sicil Gazetesinde ilan ettirilecektir.

#### **4.1.5. Denetim Raporu**

Bir hesap dönemi boyunca yürütülen sürekli denetim neticesinde denetçi şirketin finansal tabloları ve yönetim kurulu yıllık faaliyet raporundan edindiği kanaati bir rapor marifetiyle somutlaştıracaktır. Denetçi, denetim raporunu, bilanço gününü izleyen hesap döneminin ilk iki ayı içerisinde hazırlayacak ve genel kurula sunulmak üzere yönetim kuruluna verecektir. Yönetim kurulu da genel kurul toplantısından en az on beş gün önce, denetim raporunu şirketin merkez ve şubelerinde ortakların incelemesine hazır bulunduracaktır.

*“Denetim raporu asgari olarak aşağıdaki hususları içermelidir:*

- a) *Denetçiye, denetim yapılan şirkete ve hesap dönemine ilişkin bilgiler,*
- b) *Denetimin planlanmasına, risk takdirlerinin belirlenmesine ve yapılan denetim faaliyetlerine ilişkin açıklamalar,*
- c) *Şirketin finansal tablolarına ilişkin tespit ve değerlendirmeler ile denetçi görüşü,*
- ç) *Şirketin olağan dışı faaliyet ve işlemlerine ilişkin tespit ve değerlendirmeler,*
- d) *Genel olarak şirket faaliyetlerinin esas sözleşme, genel kurul kararları ve ilgili mevzuat karşısındaki durumu,*
- e) *Yönetim kurulu yıllık faaliyet raporunun ilgili mevzuata uygunluğuna ilişkin tespit ve değerlendirmeler.*

Denetim raporu ortakların denetim faaliyetleri ve sonuçları hakkındaki bilgilere tam ve doğru bir şekilde ulaşmasını sağlayacak ayrıntıda, abartısız ve basit bir dille, ikircikliğe neden olabilecek belirsiz ifadelerden kaçınılarak hazırlanacaktır. Denetçi bu raporda şirketin finansal tablolarının gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık surette yansıtacak şekilde çıkarılıp çıkarılmadığı hususunda net bir kanaat belirtecektir.

Birden çok denetçi seçilmesi halinde denetim raporu denetçi grubu tarafından müştereken düzenlenecektir. Ancak görüş ayrılığı olması durumunda denetçiler ayrı ayrı rapor düzenleyebileceklerdir.

Bağımsız denetime tabi olmayan anonim şirketlerin denetlenmesine ilişkin usul ve esaslar ile denetimi yapacak denetçilerin niteliklerine, uyacakları etik ilkelere, görev ve yetkilerine, seçilmelerine, görevden alınmalarına ve ayrılmalarına; denetimin ve denetim raporlarının içeriğine ve raporun genel kurula sunulmasına ilişkin hususları düzenleyen denetim yönetmeliği taslağı son derece yetersiz, dar kapsamlı ve tatmin edici olmaktan uzak şekilde hazırlanmıştır. Ancak taslağın 26 ncı maddesinde Bakanlığa gerektiğinde bu Yönetmeliğin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları düzenleme, ortaya çıkacak ihtilafları giderme ve denetime ilişkin standart ve ilkeleri belirleme yetkisi verilmiştir.

#### 4.2.ÖZEL DENETİM

6762 sayılı eTTK' nın 348 inci maddesinde düzenlenmiş olan özel denetim, 6102 sayılı Kanunun 438-444 üncü maddeleri arasında<sup>223</sup> "Pay sahibinin kişisel hakları" bölümünde 1992 tarihli İsviçre Borçlar Kanunundaki düzenlemeler<sup>224</sup> dikkate alınarak yeniden ele alınmıştır.

Bağımsız denetimin aksine sürekli değil, münferiden başvurulacak olan özel denetim sermaye şirketlerinde şirket ortaklarına belirli olayların incelenip açıklığa kavuşturulması için tanınan bir imkândır. Özel denetçi isteme hakkı, pay sahiplerine bilgi verilmesini amaçladığından, sistematik açıdan denetçilerin görev ve konumuyla

<sup>223</sup> Şirketler topluluğunda özel denetim talebine ilişkin hüküm TTK m. 207' de, bağımsız denetçinin şirketin hâkim şirketle veya topluluk şirketleriyle ilişkileriyle ilgili olarak sınırlı olumlu görüş veya kaçınma yazısı yazmış olması halinde özel denetçi denetimini düzenleyen hüküm TTK m. 406' da özel olarak düzenlenmiştir.

<sup>224</sup> <http://www.admin.ch/opc/de/classified-compilation/19110009/index.html#> (İsv. BK, m. 697/a-g).

ilgili yerde değil, pay sahiplerinin kontrol haklarıyla birlikte, kişisel üyelik haklarıyla ilgili bölümde düzenlenmiştir (Pulaşlı, 2011, s. 1133). Belirli konularda pay sahiplerinin bilgi edinebilmeleri için getirilen alternatif bir yol olan özel denetim talebi, 6102 sayılı Kanun düzenlemesinde eTTK' daki gereksiz iş yükünden kurtarılmış, hakkın kötüye kullanımının önüne geçebilmek için talepte bulunmadan önce belli şartların mevcudiyeti aranmıştır.

Kanun, eTTK' nın esas sermayenin en az onda birine sahip pay sahiplerine tanıdığı özel denetim isteme hakkını ortaklıktaki her pay sahibine<sup>225</sup> tanımış<sup>226</sup>, bunun için pay sahiplerinin genel kurul toplantı tarihinden en az altı ay evvel bildirimde bulunması kuralını ve gündeme bağlılık ilkesinin istisnası olarak bu istemin tüm pay sahiplerince gündemde yer alması dahi yapılabileceğini hükme bağlamıştır. Pay sahipliğinden doğan bir hak olması nedeniyle özel denetim isteme hakkı, esas sözleşme veya genel kurul kararı ile ortadan kaldırılamayacak veya kısıtlanamayacaktır. Aksi yönde esas sözleşme hükümleri, 6098 sayılı TBK m. 27 uyarınca yok hükmündedir (Güven, 2011, s. 135).

Her pay sahibi, şirketin mali durumunu öğrenme, yönetim kurulunun yaptığı iş ve işlemleri kontrol etme ve koydukları sermayenin nasıl yönetildiği hakkında bilgi edinme amacı ile belirli olayların özel bir denetimle açıklığa kavuşturulmasını, gündemde yer alması dahi genel kuruldaki isteyecektir. Ancak pay sahiplerinin özel denetim talebinde bulunabilmeleri için bu incelemenin pay sahipliği haklarının kullanılabilmesi için gerekli olması ve bilgi alma veya inceleme hakkının (TTK m. 437) istemden önce kullanılmış olması gerekmektedir (TTK m. 438/1). Kanunda bilgi alma veya incele yolunun özel denetim isteminden önce tüketilmiş olması yeterli görülmesi, özel denetim isteyen pay sahibiyle o konuda bilgi alma veya inceleme hakkını kullanan pay sahibinin aynı kişi olması zorunluluğu aranmamıştır.

<sup>225</sup> Tek bir pay sahibinin böyle bir istemde bulunması mümkün olduğuna göre, azınlık pay sahipleri, evleyle bu hakka sahip olacaktır. Azınlığın bu hakkı, pay sahipliğinden doğan bir hak olup, azınlık hakkı değildir. Şirin Güven, "6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Anonim Şirketler Hukukunda Özel Denetim", *Çankaya University Journal of Law*, Cilt 8, Sayı 2, Kasım 2011, s. 136.

<sup>226</sup> Kanun özel denetim talebinde bulunabilme hakkını intifa hakkı ve tahvil sahiplerine, şirket çalışanlarına ve şirket alacaklılarına tanımamış, bu hakkı yalnızca pay sahipleri için öngörmüştür. Ancak TTK' nın özel denetim düzenlemesinde referans aldığı İsviçre Borçlar Kanunu katılma intifa hakkı sahiplerine esas sözleşme ile özel denetçi atanmasını talep hakkı tanımıştır. Bkz. <http://www.admin.ch/opc/de/classified-compilation/19110009/index.html#a656c>

Özel denetim talebinde bulunabilmek için evvela pay sahibinin hakkının ihlal edilme riski mevcut olmalıdır. Pay sahibi ancak özel denetim neticesinde edineceği bilgiye sahip değilse ve bu sebeple oy hakkı başta olmak üzere başka haklarını kullanamayacak durumda olursa talepte bulunabilecektir. Bunun yanı sıra pay sahiplerince özel denetçi talebinde bulunmadan önce bilgi alma veya inceleme hakkının kullanmış olması yani bu yolların bir şekilde tüketilmiş olması gerekir. Hakkın kötüye kullanılmasını önleme amacı ile getirilen ve birer ön şart niteliğini haiz bilgi alma veya inceleme hakkının kullanılmış olduğu genel kurul tutanağıyla ispatlanabilecektir (TTK m. 422/1). Kanun koyucu getirdiği bu ön şartla bilgi edinme kurumunu korumuş ve hem pay sahibinin öncelikle bilgi talep etme yolunu tercih etmesini hem de genel kurulun pay sahibine tatmin edici bilgi vermek için çabalamasını sağlamıştır. Bilgi edinme yoluyla aydınlanan pay sahibi açısından özel denetim yapılmasına ihtiyaç kalmayacak böylece şirket dışından mahkemece atanan uzman denetçinin şirket bilgilerine ulaşmasının önüne geçilmiş olacaktır. Ayrıca özel denetime başvurmaksızın bilgi edinme kurumu aracılığıyla paydaşın istediği konuda malumat edinmesi şirkete zaman ve maliyet avantajı da sağlayacaktır.

Kanun her konuda özel denetime başvurulamayacağını altını çizerek yalnızca belirli türde, nitelikte ve önemde olayların özel denetimin inceleme konusu yapılabileceğini vurgulamıştır (TTK m. 438/1). Kanunda bu belirli olayların ne olduğu açıklanmamakla birlikte madde gerekçesinde belirli konunun; şirketin herhangi bir işi, işlemi, kararı, finansal durumu, finansman ihtiyacı, hâkim şirketin kararları veya şirkete verdiği kayıpların olabileceği belirtilmiştir (TTK m. 438/1 m.g.).

Kanun, genel kuruldan özel denetim yapılmasının istenmesi halinde genel kurula kabul ve ret olmak üzere iki seçenek sunmuştur. Yani genel kurul talebi oylamak zorundadır ve fakat onaylamak zorunda değildir<sup>227</sup>. Genel kurulun talepte bulunabilmek için aranan iki şartın da sağlandığını teyit ederek talebi kabulü halinde şirket adına yönetim kurulu veya her bir pay sahibi 30 gün içinde şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden bir özel denetçi atanmasını isteyebilecektir (TTK m. 438/2). Bilgi

<sup>227</sup> “Kararlar toplantıda hazır bulunan oyların çoğunluğu ile verilir.” (TTK m. 418/2) hükmü dolayısıyla toplantıya katılanların mutlak çoğunluğunun oyu ret veya kabul kararını belirlemeye yeterli olacaktır. Önemle belirtmek gerekir ki özel denetim neticesinde yönetim kurulunun yaptığı iş ve işlemler denetlenecek olsa dahi yönetim kurulu üyelerinin de genel kurul toplantılarında oy kullanma hakkı vardır.

edinme hakkını kullanmada olduğu gibi mahkemeye başvurma hakkını da aynı konuda olma koşuluyla talepte bulunan pay sahibinden başka diğer pay sahipleri de kullanabilecektir. Genel kurulun talebi kabul edip, istediği bir denetçiyi özel denetçi tayin ederek denetimi istediği gibi yaptırmasının önüne geçmek isteyen kanun koyucu genel kurula özel denetçiyi seçebilme hakkı vermemiş, yalnızca özel denetçinin mahkemece atanabilmesi için onay verme yetkisi vermiştir.

Genel kurulun özel denetim talebini reddederek bu mekanizmayı etkisiz bırakmasının önüne geçmek isteyen kanun koyucu genel kurulun özel denetim istemini reddetmesi halinde azlık hakkının doğmasını öngörmüştür. Böylece pay sahibinin bu hakkı, genel kurulun iradesine bağlı olmaktan kurtarılmıştır. İstemin genel kurulca reddi hâlinde, sermayenin en az onda birine (yüzde onuna), halka açık anonim şirketlerde ise yirmide birine (yüzde beşine) sahip pay sahipleri ret tarihinden itibaren en geç üç ay içinde şirket merkezinin bulunduğu yer asliye ticaret mahkemesinden özel denetçi atamasını isteyebilecektir. Yani münferit pay sahipleri, ilk taleplerinin genel kurulca reddi halinde mahkemeye başvuramayacaklarıdır (Altaş, 2012, s. 163). Her bir pay sahibine tanınmış olan bu hakkın, genel kurulun ret kararı üzerine azınlık hakkına dönüşmesinin nedeni, İsviçre kanun koyucusunun, istemi reddedilen her bir pay sahibinin, münferit olarak, yargıçtan özel denetim isteminde bulunmasına, böylelikle resmî makamları ve adli organları boş yere işgal etmelerine engel olmak istemesidir (Güven, 2011, s. 137). Azlığın mahkemeye başvuracak olması halinde öngörülen üç aylık süre hak düşürücü süredir. Kanun koyucu büyük sermayeli şirketlerde, hükümdeki yüzdelerle ulaşılmamasının güç olabileceğini öngörmüş ve şeffaflık ilkesinin uygulanma alanını genişletme amacıyla sabit bir miktar da belirlemiştir (TTK m. 439/1 m.g.). Buna göre pay sahiplerinin oranına bakmaksızın paylarının itibarî değeri toplamı en az bir milyon lira olan pay sahipleri de azlık hakkından yararlanabilecektir (TTK m. 439/1). Yüzdelerin ve sabit miktarın esas sözleşme ile artırılması geçersiz olacaktır (TTK m. 439/1 m.g.).

Kanun koyucu, azınlığın ve paylarının itibarî değeri toplamı en az bir milyon lira olan pay sahiplerinin özel denetçi isteme hakkını kötüye kullanmasının önüne geçebilmek için 438 inci maddedeki şartların yanı sıra ilave şartlar da aramıştır. Buna göre talepte bulunanlar, şirket veya pay sahiplerinin kurucular veya şirket organlarıncan kanun veya esas sözleşmenin ihlal edilmesi suretiyle zarara uğratıldığına dair mahkemeyi ikna etmelidir (TTK m. 439/2). Bu hükümle azınlığın soyut iddialarla ve sadece merak

giderme amacı ile kurumu meşgul etmesinin de önüne geçilmiştir. Tarafları dinleyen mahkeme istemi yerinde görürse, inceleme konusunu belirleyecek ve bu inceleme konusuna uygun bir veya daha fazla bağımsız uzmanı özel denetimi gerçekleştirmesi için görevlendirecektir (TTK m. 440/1-2).

Neticede bağımsız denetçi şirket genel kurulunca seçilirken tarafsızlığın sağlanabilmesi adına özel denetçinin her iki halde de genel kurulca seçilmesine izin verilmemiş, özel denetçiyi atama görevi bağımsız mahkemelere bırakılmıştır. Ancak Kanun pay sahiplerinin veya azlık hakkı sahiplerinin genel kuruldan talepte bulunmaksızın doğrudan mahkemeye başvurabilmelerine imkân tanımamış, bu yönde genel kurula talepte bulunmayı ön şart olarak belirlemiştir.

Dikkat edilmesi gereken husus kanun koyucunun özel denetim için mahkemeye bağımsız bir uzman görevlendirebilme serbestisi tanınmasıdır. Kanun yalnızca bağımsızlık ve uzmanlık aramış bu kimsenin bağımsız denetimin aksine yetkilendirilmiş meslek mensubu olması şartını aramamıştır. Bu durumda mahkeme ilgili şirketle organik bağı bulunmayan, konusuna göre uzman bir avukatı veya uzman bir mühendisi de özel denetim yapması için atayabilecektir. Kanunda açıkça belirtilmemekle beraber, bir tüzel kişi de özel denetçi olarak atanabilecektir. Özellikle hisse senetleri borsada işlem gören halka açık anonim şirketleri denetlemek amacıyla sermaye şirketi olarak kurulmuş bağımsız bir denetleme kuruluşu özel denetçi olarak mahkemeye seçilebilecektir (Pulaşlı, 2011, s. 1142).

Kanun, bağımsız denetçiye ilişkin düzenlemelerin aksine kimlerin özel denetçi olamayacaklarına da açıklık getirmemiş ancak özel denetçinin bağımsız olması gerektiğine vurgu yapmıştır. Bu sebeple TTK 400/1 hükmünde bağımsız denetçiler için getirilen sınırlamaların kıyas yoluyla özel denetçilere de uygulanması yerinde olacaktır. Doğal olarak uzman kimsenin özel denetime konu olan şirketten menfaat temini varsa, o şirkette pay sahibiyse veya şirketin bağımsız denetiminden sorumlu denetçisi ise ilgili şirkete özel denetçi olarak atanamayacaktır. Zira bağımsız denetçinin aynı şirkete aynı zamanda özel denetim hizmeti vermesi *“Denetçi, denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya hizmet veremez, bunu bir yavru şirketi aracılığıyla yapamaz.”* hükmüyle kesin olarak yasaklanmıştır (TTK m. 400/3).

Atanan denetçinin hangi konularda inceleme ve denetim yapabileceği kanunda açıkça yer almasa da bu denetim sırasında özel denetçinin uyması gereken ilke ve kurallar “Görev” başlıklı hükümde sayılmıştır<sup>228</sup>. Buna göre görevlendirilen bağımsız uzman, beklenen yararın ortadan kalkmaması için amaca uygun yararlı bir süre içinde ve şirket işlerini gereksiz yere aksatılmaksızın incelemeyi tamamlayacaktır (TTK m. 441/1). Yararlı sürenin alt ve üst limitlerinin ne olacağı kanunda açıklanmadığı gibi bu sürenin kim tarafından tayin edileceği de açıklanmamıştır. Ancak özel denetçiyi mahkeme tayin edeceği ve rapor mahkemeye sunulacağı için sürenin de atanan özel denetçiyle mütalaa edilerek mahkemece belirlenmesi yerinde olacaktır.

Mahkemenin verdiği görevi yerine getiren özel denetçi, denetim konusu ile ilgili olma şartı ile kurucular, organlar, çalışanlar, kayyım, denetçi ve benzerlerinden bilgi alma hakkına da sahiptir. (TTK m. 441/3). Bu kimseler özel denetçiye bilgi vermekle yükümlüdür. Ancak özel denetçinin denetlenen şirkete karşı sır saklama sorumluluğu olduğu için denetçi şirket hakkında üçüncü kişilerden bilgi talep edemeyecektir (Pulaşlı, 2011, s. 1145).

Elbette ki özel denetçi de edindiği bu bilgiler ve yaptığı inceleme sonucu sahip olduğu veriler dolayısıyla sır saklama yükümlülüğü altındadır. Sır saklama yükümlülüğü nedeniyle özel denetçi ve bunların yardımcıları ile denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri, denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmalı ve denetleme sırasında öğrendikleri, denetleme ile ilgili olan iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanmamalıdır. Özel denetçi faaliyetleri sırasında edindiği bilgileri şirket dışındaki üçüncü kişilerle paylaşamayacağı gibi yaptığı denetim sonucunda hazırladığı rapor hakkında pay sahiplerine de doğrudan bilgi veremeyecektir. Sır saklama yükümlülüğünü ihlal etmeleri neticesinde şirkete zarar veren özel denetçiler verdikleri zarardan dolayı müteselsilen sorumlu olacaklardır. Bağımsız denetçilerle aynı sorumluluğu paylaşan özel denetçiler verdikleri zarar sebebiyle, her bir denetim için 100.000 liraya, pay senetleri borsada işlem gören anonim şirketlerde ise 300.000 liraya

---

<sup>228</sup> Hükümün içeriği itibarıyla “Görev” başlığının kullanılması yanlış olmuştur. Zira hükümde özel denetçinin yapması gereken görevler değil, görevini yaparken uyması gereken ilke ve kurallar ve bu görev neticesindeki sorumluluğu düzenlenmiştir.

kadar tazminat ödemekle cezalandırılacaklardır<sup>229</sup>(TTK m. 441/5, m. 404). Ayrıca özel denetçilerin görevlerini yerine getirirken kusurlu hareket etmeleri halinde hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarar dolayısıyla hukuki sorumlulukları doğacaktır (TTK m. 554).

Özel denetçi TTK m. 441' de belirtilen ilke ve kurallara uyarak amaca uygun yararlı bir süre içinde şirketin sırlarını (müşteri ve tedarikçi firmaları listesini, maliyetleri, fiyat oluşumlarını, patentleri ve diğer fikrî mülkiyet hakları ile ilgili bilgileri) koruyarak ayrıntılı ve kapsamlı bir denetim raporu hazırlayacaktır. Özel denetçi kendisine verilen araştırma konusunun dışına çıkarak başka alanlarda incelemede bulunamayacağı gibi hazırlayacağı denetim raporunda şirket yönetimine tavsiye verici ifadeler yahut kendini şirketin yönetim kurulu yerine koyarak şirket adına karar alıcı ifadeler kullanamayacaktır (Pulaşlı, 2011, s. 1148). Özel denetçi hazırlayacağı rapor ile bilgi sahibi olmak isteyen pay sahiplerini aydınlatmakla görevlendirildiği için sadece bu alanda durum tespiti yapacak, kısaca malumu ilam etmekle yetinecektir.

Denetçi hazırladığı raporu sır saklama yükümlülüğü nedeniyle istemde bulunan pay sahipleriyle paylaşmayacak bunu doğrudan mahkemeye sunacaktır. Mahkeme eliyle denetim raporunu edinen şirket yönetim kurulu, raporun açıklanmasının şirket sırlarını veya şirketin korunmaya değer diğer menfaatlerini zarara uğratıp uğratmayacağına ve bu sebeple istem sahiplerine sunulmamasına ilişkin değerlendirmede bulunacaktır (TTK m. 442/2). Yönetim kurulunun yaptığı değerlendirmeyi değerlendiren mahkeme, raporun istem sahipleriyle paylaşılmasına müsaade verirse yönetim kurulu, genel kurul özel denetim yapılmasına ilişkin öneriyi kabul etmemiş olsa bile, raporu ve buna ilişkin değerlendirmeleri, ilk genel kurula sunacaktır<sup>230</sup> (TTK m. 443/1). Zira özel denetim neticesinde ağır kusurların işlendiği ortaya çıkmışsa, raporun sadece talepte bulunan pay sahiplerinin bilgisine sunulması, özel denetimin amacına ulaşması bakımından tatminkâr bir sonuç vermeyecektir (Güven, 2011, s. 162). Kanun hükmü raporun genel

<sup>229</sup> Denetçinin sır saklama sorumluluğunu ihlali neticesinde hükmedilen tazminat, denetim raporunun hazırlanıp sunulması tarihinden başlayarak beş yıl içinde zamanaşımına uğrayacak, bu vakte kadar tazminat talebinde bulunmayan mağdurlar artık istem haklarını kullanamayacaklardır.

<sup>230</sup> Raporun hazırlanmasından sonraki ilk genel kurul toplantı tarihini beklemek istemeyen azlık hakkı sahipleri (sermayenin en az onda birini, halka açık şirketlerde yirmide birini oluşturan pay sahipleri) yönetim kurulundan, yazılı olarak gerektirici sebepleri ve gündemi belirterek, genel kurulun toplantıya çağırılmasını isteyebilecektir (TTK m. 411/1).



kurula sunulacağını belirterek özel denetim raporunun yalnızca genel kurula katılabilecek pay sahipleri, bunların temsilcileri, yönetim kurulu üyeleri, denetçiler (TTK m. 407/2), senede bağlanmamış payların sahipleri, ilmuhaberlerin nama yazılı payların sahipleri (TTK m. 415/2), hamiline yazılı pay senedi sahipleri (TTK m. 415/3) ve intifa hakkı sahiplerince edinilebileceğini ifade etmektedir. Dolayısıyla, şirket çalışanları ve şirket alacaklıları talepte bulunamayacakları gibi talep neticesinde hazırlanan özel denetim raporunu da edinemeyeceklerdir. Özel denetim raporunun gizliliği nedeniyle rapor Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde veya şirketin internet sitesinde yayınlanmayacaktır.

Özel denetimi düzenleyen TTK m. 438-444 hükümlerinde, İsviçre Borçlar Kanunu m. 697/a-g maddelerinde olduğu gibi, özel denetçinin görevden alınması, yerine yeni bir denetçinin atanması, özel denetçinin istifa etmesi, ölümü veya iş göremeyecek şekilde hastalanması gibi özel denetimi olağanüstü nedenlerle kesin olarak sona erdiren haller hakkında herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır (Güven, 2011, s. 164). Kanunda özel denetçinin görevinin sona ermesi durumunda azline dair de bir hüküm düzenlenmemiştir. Ancak özel denetçinin yaptığı denetim neticesinde hazırladığı ayrıntılı raporu mahkemeye sunması ve mahkemenin de ilgili raporu denetlenen şirkete tebliğ etmesiyle özel denetçinin görevinin doğal olarak sona ereceği, ayrıca mahkeme veya denetlenen şirket tarafından bir azil işleminin yapılmasına gerek olmadığı düşünülebilir.

eTTK özel denetçi tayinine yönelik talebin mahkemece reddedilmesi ve yapılan inceleme neticesinde mahkemeye başvuran paydaşların iddialarının yersiz olduğunun anlaşılması üzerine kötü niyetle hareket ettiği ispat edilen pay sahiplerini, şirketin bu yüzden gördüğü zarardan dolayı müteselsilen sorumlu tutmuştu. Ancak benzer bir düzenleme 6102 sayılı Kanunda kendisine yer bulamamıştır.

Türk Ticaret Kanununun Ticaret Şirketleri başlıklı ikinci kitabının Anonim Şirket başlıklı dördüncü kısmında genel itibariyle düzenlenen özel denetim ve özel denetçiye ilişkin hükümlerin atıf yoluyla diğer sermaye şirketleri açısından da uygulamasına imkân tanınmıştır. eTTK' da özel denetçilik müessesesi sadece anonim şirketler için öngörüldüğü halde, 6102 sayılı Kanunda -halka açık olan ve olmayan- anonim şirketlerin yanında limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler için de öngörülmüştür (Altaş, 2012, s. 159). TTK m. 565/2' de sermayesi paylara bölünmüş

komandit şirketlere, komanditelerin birbirleriyle, tümüyle ve üçüncü kişilerle hukuki ilişkilerine, şirketin yönetimine ve temsiline ilişkin görev ve yetkilerine ve şirketten ayrılmalarına ilişkin hususlar dışında anonim şirket hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmış, bu düzenleme ile sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler de özel denetime ilişkin hükümlere tabi olmuştur. TTK m. 635’ te ise anonim şirketin özel denetime ilişkin hükümlerinin limited şirketlere de uygulanacağı açıkça belirtilerek limited şirketler de yukarıda izah edilen özel denetime ilişkin hükümlere tabi olmuştur.

### 4.3.KALDIRILAN İŞLEM DENETİMİ

6102 sayılı Kanun düzenlemesinin ilk halinde kendisine yer bulan işlem denetimi, bağımsız denetim düzenlemelerinin aksine Kanunda müstakil bir bölümde düzenlenmemiştir. Finansal tablo denetimi dışında kalan ve şirketler açısından önem ve özellik arz eden işlemlerinin denetimini konu edinen işlem denetimi bu özelliğiyle şirketlerin sürekli değil münferiden başvuracağı bir denetimdir. Kanun düzenlemesinin ilk halinde, bağımsız denetim gibi zorunlu tutulan işlem denetiminin tanımı yapılmamakla birlikte işlem denetçiliğinden ne anlaşılması gerektiği, işlem denetimine hangi hallerde başvurulabileceği ve işlem denetçisinin görevleri Kanunun “Denetçinin ve işlem denetçilerinin sorumluluğu” başlıklı 554 üncü maddesinde<sup>231</sup> açıklanmıştır<sup>232</sup>. Buna göre işlem denetçisi, şirketin kuruluşunu (TTK m.m. 351, m. 569, m.m 586/2-b), sermaye artırımını (TTK m.m. 458, m. 565/2), sermaye azaltılmasını (TTK m.m 473/2-3, m. 565/2, m. 592), birleşmeyi (TTK m.m. 148), bölünmeyi (TTK m.m. 170), tür değiştirmeyi (TTK m.m. 187), menkul kıymet ihracını (TTK m.m. 505) veya herhangi bir diğer şirket işlem ve kararını denetlemekle görevliydi. Ayrıca işlem denetçilerine kendilerini ilgilendiren konuların görüşüldüğü genel kurul toplantılarında, toplantıya katılan ortakların doğru bilgilendirilmeleri için, hazır bulunma ve görüş bildirme görevi de yüklenmişti (TTK m. 407/2).

<sup>231</sup> 554 üncü maddenin başlığı ve içeriği, 6335 sayılı Kanunun 29 uncu maddesiyle işlem denetimini 6102 sayılı Kanunun dışında bırakacak şekilde revize edilmiş, madde başlığı “Denetçinin sorumluluğu” olarak değiştirilmiştir.

<sup>232</sup> Kanunun işlem denetçisinin görevlerini müstakil bir maddede ele almak yerine denetçilerin sorumluluğunu düzenlediği maddede açıklamaya çalışması kanunlaşma sistematiği açısından yanlış ve eleştiriye açık bir tutumdur.

İşlem denetimi görev alanı itibariyle bağımsız denetimde olduğu gibi yalnızca sermaye şirketleri için öngörülmemiş; kollektif, komandit, anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler için de öngörülmüştü. Kısaca işlem denetimi tüm ticaret şirketleri için zorunlu denetim niteliğindedir.

Kanun, değişiklikten önce zorunlu denetim türleri arasında öngörülen işlem denetimini gerçekleştirecek işlem denetçisinin de bağımsız denetçi gibi denetim yapacağı konuda uzman bir kimse olması ilkesini benimsemişti (TTK m.m. 148/1). Kanunun genel gerekçesinde işlem denetçilerinde de bağımsız denetçide aranan niteliklerin aranacağı belirtilmiştir. (TTK g.g., p. 130.). Dolayısıyla işlem denetçileri açısından bağımsız denetçiler için Kanunun ilk düzenlemesinde benimsenen bir serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir yahut bağımsız denetleme kuruluşu olabilme kuralı benimsenmişti.

Kanunun işlem denetçisi ve bağımsız denetçiyi birbirinden kesin çizgiyle ayıracak hüküm içermemesi öğretide bir denetçinin aynı şirket için hem işlem denetimi hem de bağımsız denetim hizmeti sunup sunamayacağına ilişkin sorunu tartışmaya açmıştı<sup>233</sup>. Bir şirkette bağımsız denetçi olamayacakların sayıldığı TTK m. 400/1 hükmünde işlem denetimi gerçekleştiren denetçilere yer verilmemiş aksine denetleme dışında faaliyette bulunanların bağımsız denetçi olamayacakları belirtilerek bir denetçinin aynı şirkete hem bağımsız denetim hem de işlem denetimi hizmeti vermesinin önü açılmıştı. Ancak aynı zamanda TTK m. 400/3 hükmünde bağımsız denetçinin denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya hizmet veremeyeceği kurala bağlanmıştır.

Görev alanı ile bağımsız denetçiden ve özel denetçiden ayrılan işlem denetçisi kanunda veya esas sözleşmede aksi öngörülmemişse, genel kurul tarafından atanacak, hazırladığı raporu şirket yönetimine sunacak, performansı şirket yönetimince değerlendirilecek ve istendiğinde genel kurulca azledilebilecekti (TTK m.m. 400/4).

İşlem denetçisinin yaptığı denetim ve işlemler dolayısıyla sorumluluğu bağımsız ve özel denetçilerle aynı hükümde düzenlenmişti. Buna göre işlem denetçileri de kanuni

<sup>233</sup> Korkut **Özkorkut**, “Türk Ticaret Kanunu Tasarısına Göre Anonim Şirketlerin Denetiminde Yeni Bir Dönem: Bağımsız Denetleme Kuruluşları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler”, *Batider*, Cilt 23, Sayı 2, Haziran 2005, s. 43-44.

görevlerini yerine getirirken kusurlu hareket etmeleri halinde, hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarar dolayısıyla sorumlu olacaklardı (TTK m.m. 554). Bu hükmün yanı sıra işlem denetçilerinin şirket birleşmelerini, bölünmelerini veya tür değiştirmelerini denetlemeleri halinde sorumlulukları ayrıca düzenlenmişti. Kanun birleşmeyi, bölünmeyi veya tür değiştirmeyi denetleyen işlem denetçilerini şirket veya şirketlere, münferit ortaklara ve alacaklılara karşı kusurları ile verdikleri zararlardan sorumlu tutmuştu (TTK m.m. 193/2). İşlem denetçisi ayrıca kanunun denetçinin davranış yükümünden doğan sorumluluğunu düzenlediği TTK m. 404/1 hükmünün kapsamına da dâhil edilmiş böylece hem işlem denetçilerine hem de bunların yardımcılarını denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapma ve sır saklama yükümlülüğü getirilmişti<sup>234</sup> (TTK g.g. p. 130).

İşlem denetimi ile amaçlanan, işlem güvenliği ve şirket malvarlığı ve hak sahiplerinin haklarının korunmasıdır (Ercan, 2012, s. 193-194). Şirketler ve şirkette hak sahibi olan tüm menfaat grupları açısından böylesi önemli bir vazifeyi üstlenmiş olan ve Türk ticari hayatı açısından örneği daha önce var olmayan ve tamamen bir yenilik içeren bu düzenleme 6335 sayılı Kanun düzenlemesi ile 6102 sayılı Kanun metninden, uygulamaya geçilmeden, tamamen kaldırılmıştır. İşlem denetiminin kaldırılma sebebi ise 6335 sayılı Kanunun gerekçesinde açıklanmayarak izaha muhtaç bırakılmıştır<sup>235</sup>. Bununla birlikte Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı ile Adalet Komisyonu Raporunun<sup>236</sup> genel gerekçesinde Kanunda yer alan bazı düzenlemelerin değiştirilmeden yürürlüğe girmesi halinde ticari hayatın olumsuz etkilenebileceği ve uygulamada sorunların yaşanabileceği belirtilmiş bunun üzerine uygulamada yaşanabilecek sorunları ortadan kaldırabilmek için işlem denetimini ve işlem denetçiliğini düzenleyen maddelerde değişiklik ve iptaller yapılmıştır.

<sup>234</sup> Aslı Elif Gürbüz **Usluel**, “Yeni Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Ticaret Ortaklıklarının Birleşme Bölünme ve Tür Değiştirmesinde İşlem Denetçisi ve Hukuki Sorumluluğu”, *Batider*, Cilt 27, Sayı 2, Haziran 2011, s. 123-153.

<sup>235</sup> Öğretide işlem denetçisinin kaldırılmasının asıl sebebinin işletmeye yüklediği ek maliyetten kaçınmak olduğu yönünde görüşler mevcuttur. Soner **Altaş**, *Yeni TTK'ya Göre Şirket Denetimi*, Seçkin Yayıncılık, İstanbul 2012, s. 158. Korkut **Özkorkut**, *6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Açısından Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim*, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara 2013, s. 20.

<sup>236</sup> 1/630 sayılı Adalet Komisyonu Raporu, Yasama Dönemi 24, Yasama Yılı 2, Sıra Sayısı 303.

6335 sayılı Kanunla işlem denetçiliği kurumunun TTK metninden kaldırılması uygulamada ciddi bir boşluk yaratmış, yaratılan bu boşluk ise Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından çıkarılan tebliğler aracılığıyla doldurulmaya çalışılmıştır. İşlem denetçisinin kanun metninden kaldırılmasıyla m. 554' te işlem denetçisinin görevleri arasında sayılan sermaye artırımı veya azaltılması halinde ilgili şirket hakkında rapor hazırlama görevi Anonim ve Limited Şirketlerin Sermayelerini Yeni Asgari Tutara Yükseltmelerine ve Kuruluşu ve Esas Sözleşme Değişikliği İzne Tabi Anonim Şirketlerin Belirlenmesine İlişkin Tebliğin<sup>237</sup> 6/2 maddesiyle YMM veya SMMM ya da denetçilere bırakılmıştır. İlgili madde sermaye artırımının iç kaynaklardan yapılması halinde, iç kaynaklardan karşılanan tutarın şirket bünyesinde gerçekten var olduğuna ilişkin raporu hazırlama görevini yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavirlere, denetime tabi şirketlerde ise denetçilere bırakmıştır. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından yayımlanan Şirketlerde Yapı Değişikliği ve Aynı Sermaye Konulmasında Siciller Arası İşbirliğine İlişkin Tebliğinin<sup>238</sup> beşinci maddesinin 1/(b) bendinde de benzer bir düzenleme yapılarak yine değişiklikten önce 554 üncü maddede işlem denetçisinin görevleri arasında sayılan birleşme, bölünme, tür değiştirme hallerinde mülkiyet değişikliğine konu olan mal ve hakların değer tespitine ilişkin denetimi yaparak rapor hazırlama görevi yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavirlere, denetime tabi şirketlerde ise denetçilere bırakılmıştır<sup>239</sup>. Böylelikle TTK' da işlem denetçiliği kaldırılmış olsa dahi işlem denetçilerine ait görevler tebliğler aracılığıyla bağımsız denetime tabi şirketlerde bağımsız denetçilere bırakılmıştır. Bu durum, işlem denetiminin aynı şirkete bağımsız denetim hizmeti sunan denetçiler tarafından yapılmasının mümkün olamayacağı gerekçesiyle öğretilde eleştirilmiştir<sup>240</sup>.

Bahsedilen görevlerin işlem denetçisinden alınarak denetlenen şirkete karşı bağımsızlığını korumak zorunda olan bağımsız denetçiye verilmesi TTK' nın denetçi

<sup>237</sup> RG 15.11.2012 s. 28468.

<sup>238</sup> RG 31.10.2012 s. 28453.

<sup>239</sup> Bu düzenlemelerle işlem denetçiliği açısından eTTK düzenlemesine tekrar dönülmüş oldu. Zira 6762 sayılı eski TTK yürürlükteyken de sermaye artırımında Sanayi ve Ticaret Bakanlığına YMM veya SMMM' lerce hazırlanan tasdik raporunun sunulması, sermaye azaltımında ise bilirkişilerce hazırlanan raporun sunulması aranıyordu.

<sup>240</sup> Tayfun **Ercan**, *Yeni Türk Ticaret Kanununun Getirdiği Başlıca Yenilikler ve Mali Hukuka Etkileri*, Adalet Yayınevi, Ankara 2012, s. 194.

bağımsızlığını düzenleyen 400 üncü maddesine aykırılık teşkil edeceği açıktır. Denetçinin denetlenen şirkete denetim dışında başka hizmetler vermesini önleyerek bağımsızlığını sürdürebilmesi için bu işlemlerin denetime tabi şirketlerde de şirketin bağımsız denetim için seçtiği denetçiye değil, YMM veya SMMM ünvanına sahip meslek mensuplarına bırakılması tavsiye edilmiştir<sup>241</sup>.

Sermaye şirketleri açısından hayati önem taşıyan kuruluş, sermaye artırımı, sermaye azaltılması, birleşme, bölünme, tür değiştirme gibi konularda denetimin nasıl ve kimler tarafından yapılacağı Kanunda açıkça ifade edilmeyerek konunun tebliğler aracılığıyla düzenlenmesi bu alanda muhtemel sorunlara yol açabilecektir. Bu nedenle Kanun kapsamından çıkarılan işlem denetimi yerine getirilecek alternatif sistem en kısa zamanda kanuni düzenleme aracılığıyla açıklığa kavuşturulmalıdır.

#### **4.4.BAKANLIĞININ DÜZENLEME ve DENETLEME YETKİSİ**

6762 sayılı eTTK' nın "Murakabe" başlıklı 274 üncü maddesinde düzenlenen Sanayi ve Ticaret Bakanlığının<sup>242</sup> düzenleme ve denetim yapma yetkisi 6102 sayılı Kanunda yine tek bir maddede ancak denetimi gerçekleştirecek olan Gümrük ve Ticaret Bakanlığının yetkilerini genişletmek suretiyle yeniden düzenlenmiştir. Bunun yanında Kanunda ticaret sicili müdürlüklerinin yetkileri artırılarak kapsamlı bir Bakanlık denetimi öngörülmüştür (Usluel, 2012, s. 158).

<sup>241</sup> Murat Gürel, "Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın "Siciller Arası İşbirliği" ile "İzne Tabi Şirketler" Tebliğlerinin Denetime İlişkin Hükümleri Hakkında Bir İnceleme", *Batider*, Cilt 28, Sayı 4, Aralık 2012, s. 252- 253.

<sup>242</sup> 08.06.2011 tarihli ve 27958 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 635 sayılı Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile 3143 sayılı "Sanayi ve Ticaret Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun yürürlükten kaldırılmıştır. Aynı Resmi Gazete' de yayımlanan 03.06.2011 tarih ve 640 sayılı Gümrük ve Ticaret Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile "Mevzuatta Gümrük Müsteşarlığına ve Sanayi ve Ticaret Bakanlığının bu Kanun Hükmünde Kararname ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığına devredilen birimlerinin görev ve yetkileri nedeniyle Sanayi ve Ticaret Bakanlığına yapılmış olan atıflar Gümrük ve Ticaret Bakanlığına yapılmış sayılır." hükmü getirilmiştir (640 s. KHK g.m. 2/5). Dolayısıyla eTTK' da Sanayi ve Ticaret Bakanlığına verilen denetim yapma görevi düzenleme ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığına devredilmiştir.

#### 4.4.1. Bakanlık Denetimi

Sürdürülebilir ekonomik büyümenin sağlanabilmesinde en önemli aktör olan şirketlerin faaliyetleri, kurumsal yönetim ilkelerine bağlılıkları ve şeffaflık düzeyleri sadece şirket yönetimini ve o şirkete sermaye desteği sağlayan pay sahiplerini değil şirket çalışanları, alacaklıları, kredi sağlayıcıları ve devlet gibi mikro ve makro çevresini de yakından ilgilendirmektedir. Geniş bir kitleyi etkisine alan şirketlerin yasal olarak faaliyetlerini sürdürmeleri ve sağlıklı büyümeleri için sürekli denetlenmeleri, böylece bu şirketler açısından hesap verilebilirliğin sağlanması gerekir. Kanun her ne kadar anonim şirketler başta olmak üzere sermaye şirketleri için bağımsız ve uzman kimseler tarafından sürekli denetimi öngörse de denetimin aynı zamanda üst bir otorite olan kamu eliyle de yapılmasını uygun görmüş ve buna ilişkin denetim ilkelerini daha da sıkılaştırarak çok yönlü ve etkili bir denetimin yapılmasını amaçlamıştır.

eTTK’ da yalnızca anonim (eTTK m. 274) ve limited şirketlere (eTTK m. 556) yönelik olarak Sanayi ve Ticaret Bakanlığı ticaret müfettişleri tarafından yapılması öngörülen denetim 6102 sayılı Kanunda, Bakanlığın denetim kapsamı genişletilerek, şahıs ve sermaye şirketi ayrımına gitmeksizin tüm ticaret şirketleri için öngörülmüştür<sup>243</sup>. Bakanlığın denetim yetkisi 6102 sayılı Kanunda tüm ticaret şirketlerini kapsayacak şekilde genişletildiği için eTTK’ da anonim şirketleri düzenleyen hükümler arasında yer alan Bakanlık denetimi 6102 sayılı Kanunda tüm ticaret şirketleri kapsayan Genel Hükümler kısmında düzenlenmiştir.

“Gümrük ve Ticaret Bakanlığının düzenleme ve denetleme yetkisi” başlıklı 210 uncu maddede eTTK’ ya paralel bir düzenleme yapılarak Bakanlık, TTK’ nın ticaret şirketlerine ilişkin hükümlerinin uygulamasıyla ilgili tebliğler yayımlamaya yetkilendirmiştir. Kanun ticaret sicili müdürlüklerine ve yeni bir düzenleme olarak şirketlere bu tebliğlere uyma mükellefiyeti getirmiştir (TTK m. 210/1).

Aynı madde ile tüm ticaret şirketlerinin, TTK kapsamındaki işlemlerinin Gümrük ve Ticaret Bakanlığı denetim elemanları tarafından denetleneceği hükme bağlanmıştır<sup>244</sup>.

<sup>243</sup> 31.12.2012 tarihi itibarıyla mevcut 898.628 ticaret şirketi Gümrük ve Ticaret Bakanlığının denetimine tabi tutulmuştur (1/746 Esas Numaralı Tasarı g.g. s. 20, 6455 sayılı Kanun m. 63 m.g.).

<sup>244</sup> Benzer bir düzenleme Gümrük ve Ticaret Bakanlığının kuruluş, görev, yetki ve sorumluluklarını düzenleyen 640 sayılı Gümrük ve Ticaret Bakanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun

Kanunun 210 uncu maddesi, Gümrük ve Ticaret Bakanlığına ticaret şirketlerinin denetime tabi işlemlerini belirleme ve bu işlemlerin denetlenmesine ilişkin ilkeleri ve usulü düzenleme amacıyla yönetmelik<sup>245</sup> hazırlama görevi vermiş, bunun neticesinde Bakanlık Türk Ticaret Kanununa göre kurulan ve faaliyet gösteren ticaret şirketleri ile kuruluşları ve faaliyetleri diğer kanunlarla düzenlenen ticaret şirketlerinin, Türk Ticaret Kanununa tabi işlemlerinin denetlenmesini kapsayacak şekilde Ticaret Şirketlerinin Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmeliği<sup>246</sup> yayımlamıştır.

Kanun ticaret şirketlerinin kuruluşundan sona ermesine kadar gerçekleşen tüm işlemlerinin kamu müdahalesiyle kontrol altına alınmasını uygun görmüştür. Şirket tüzel kişiliğinin, pay sahiplerinin, alacaklıların, üçüncü kişilerin ve genel anlamda kamunun menfaatini korumayı ilke edinen Kanun, Gümrük ve Ticaret Bakanlığına, ticaret şirketlerinin tümünü kapsayacak şekilde, bu şirketlerin Türk Ticaret Kanununa ve bu Kanuna dayanılarak çıkarılan düzenleyici işlemlere uygunluğunu sağlama amacıyla Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve tekniklerini kullanarak sürekli denetim yapma yetkisi vermiştir. Bağımsız denetçinin aksine denetim sonrası ilgili şirket hakkında organize ve yaptırım gücüne de sahip olan Bakanlık, çıkardığı yönetmeliğin dördüncü maddesi ile mevcut uygunsuzlukların giderilmesi için rehberlik etme, cezai sorumluluğu tespit edilenleri yetkili makamlara; hukuki sorumluluğu tespit edilenleri ise genel kurul gündemine alınıp görüşülmek üzere şirketin yönetim organına bildirme ve uygulamada ortaya çıkan aksaklıkların giderilmesine yönelik tedbirler alma konusunda yetkilendirilmiştir. Ayrıca Kanun eTTK' da öngörülen yaptırım gücünü

---

Hükmünde Kararnamede de yapılmıştır. Buna göre şirketler, kooperatifler ve ticaret sicili memurlukları ile esnaf ve sanatkâr sicil kayıtlarıyla ilgili hizmetleri yürütmek ve bunları denetlemek bakanlığın görevleri arasındadır (640 sayılı KHK m. 2/1).

<sup>245</sup> eTTK Sanayi ve Ticaret Bakanlığı ticaret müfettişlerince yapılacak denetimin ilke ve kurallarının bir tüzük ile tayin edileceğine hükmetmiştir. 6102 sayılı Kanun da ilk halinde eTTK' ya paralel bir düzenleme yapmış ancak 6335 sayılı Kanunla değişikliğe uğrayarak denetimin ilke ve kurallarının bir tüzükle değil Bakanlıkça hazırlanan yönetmelikle belirlenmesi uygun görülmüştür. Denetime ilişkin ilke ve kuralların ağır prosedürlere bağlı olan tüzük yerine yönetmelikle belirlenmesi kuralı daha yerinde bir karardır. Zira Danıştay' ın denetimine tabi olan tüzükler bakanlar kurulunca çıkarılır ve cumhurbaşkanının imzasından sonra resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe girer oysa yönetmelikler bakanlıklar eliyle çıkarılabileceği gibi yalnızca resmi gazetede yayınlanması yürürlüğe girmesi için yeterlidir.

<sup>246</sup> RG 28.08.2012 s. 28395



aynen koruyarak Gümrük ve Ticaret Bakanlığına, yaptığı denetim neticesinde ticaret şirketlerinin kamu düzenine veya işletme konusuna aykırı işlemlerde veya bu yönde hazırlıklarda ya da muvazaalı iş ve faaliyetlerde bulunduğunu tespit etmesi halinde ilgili ticaret şirketleri hakkında şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinde fesih davası açılabilme yetkisi tanımıştır<sup>247</sup> (TTK m. 210/3). Fesih davası açma yetkisinin kullanılması ise bu tür işlem, hazırlık veya faaliyetlerin öğrenilmesinden itibaren bir yıllık hak düşürücü süre ile sınırlandırılmıştır. Kanunda, öngörülen bir yıllık hak düşürücü sürenin geçirilmesi halinde ilgili şirketin akıbetinin ne olacağına dair bir açıklama getirilmemiştir. Hüküm bu yönüyle de eleştiriye açıktır. Kanun, taşıdığı önem ve risk bakımında anonim şirketin kurulmasında kanun hükümlerine aykırı hareket edilmek suretiyle, alacaklıların, pay sahiplerinin veya kamunun menfaatleri önemli bir şekilde tehlikeye düşürülmüş veya ihlal edilmiş olursa fesih davası açma yetkisini Bakanlığın yanı sıra yönetim kuruluna<sup>248</sup> ve ilgili alacaklı veya pay sahibine de tanımıştır (TTK m. 353/1).

Bakanlığın denetim elemanları ticaret şirketlerinin kuruluşundan itibaren, kuruluş işlemlerini, ticaret siciline tescil ve ilan işlemlerini ve ticaret unvanına ve işletme adına ilişkin işlemleri denetleyecektir. Yönetmelikle tüm ticaret şirketlerinin kuruluş işlemlerinin denetim görevi Bakanlığa bırakılırken Kanunun “Devletin gözetimi” başlıklı 333 üncü maddesinde eTTK’ da yer alan normatif sistem devam ettirilmiş ve yalnızca Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından yayımlanan Anonim ve Limited Şirketlerin Sermayelerini Yeni Asgari Tutarlara Yükseltmelerine ve Kuruluşu ve Esas Sözleşme Değişikliği İzne Tabi Anonim Şirketlerin Belirlenmesine İlişkin Tebliğde<sup>249</sup>

<sup>247</sup> 6102 sayılı Kanun ticari hayata ilişkin önemli bir yenilik yapmış ve eTTK’ da kendisine yer bulan konu dışı işlem yapma yasağını (ultra vires ilkesi) kaldırmıştır (TTK m. 125). Bunun neticesinde şirketler faaliyet konusuna girmeyen işlemleri de yapabilecek ve fakat bundan sorumlu olacaklardır. Ancak TTK 210/3 hükmü Gümrük ve Ticaret Bakanlığına işletme konusuna aykırı işlemlerde veya hatta bu yönde hazırlıklarda bulunan ticaret şirketleri hakkında fesih davası açabilme yetkisi vermiştir. Hükümler arasındaki bu çelişkinin giderilmesinde ve Bakanlığa verilen fesih davası açma yetkisinin daraltılmasında mutlak fayda vardır. Öğretide hükme yönelik eleştiriler için bkz. Abuzer **Kendigelen**, *Yeni Türk Ticaret Kanunu: Değişiklikler, Yenilikler ve İlk Tespitler*, On İki Levha Yayınları, İstanbul 2011, s. 109-110.

<sup>248</sup> Yönetim kurulunun davacı olabilmesine yönelik eleştiri için bkz. Kendigelen, s. 203.

<sup>249</sup> RG 15.11.2012 s. 28468.

ilan edilen anonim şirketlerin<sup>250</sup> bakanlık izni ile kurulacağına, bunun dışındaki anonim şirketlerin SPK, BDDK, EPDK gibi herhangi bir makamın iznine tabi olmadan kurulabileceğine hükmedilmiştir. Hüküm kuruluş izni için yapılan incelemenin sadece kanunun emredici hükümlerine aykırılık bulunup bulunmadığı yönünden yapılabileceğine hükmederek Bakanlık denetiminin sınırını da çizmiştir.

Ticaret şirketinin faaliyette kaldığı dönem boyunca ticari defterlere ilişkin işlemler, şirketler topluluğuna, bağlılığa ve hâkimiyete ilişkin işlemler, genel kurulun çağrılmasına, toplanmasına, karar almasına, görevlerine ve yetkilerine ilişkin işlemler, yönetim organının oluşumuna, toplanmasına, karar almasına, sorumluluğuna, görev ve yetkilerine yönelik işlemler, bağımsız denetçinin seçilmesine ilişkin işlemler, şirket sözleşmesinin değiştirilmesine ilişkin işlemler, payı ve sermaye koyma borcuna ilişkin işlemler, menkul kıymet işlemleri, sermayenin artırılması, azaltılması ve tamamlanması işlemleri, finansal tablolara, yıllık faaliyet raporlarına ve yedek akçelere yönelik işlemler, kâr, kazanç ve tasfiye payına ilişkin işlemler, elektronik ve bilgi toplumu hizmetlerine ilişkin işlemler de Bakanlığın denetim elemanlarınca yürütülecek denetimine konu işlemler arasındadır. Bakanlığın denetim elemanları birleşme, bölünme ve tür değiştirme hallerinde gereken işlemleri ve ticaret şirketlerinin sona erme ve tasfiyelerine yönelik işlemleri de denetlemeye yetkilendirilmiştir. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından 15.11.2012 tarihli ve 28468 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan yönetmeliğin beşinci maddesine göre Bakanlık şirketlerin yalnızca Türk Ticaret Kanununa uygunluğunu değil bu kanun uyarınca çıkarılacak yönetmelik, tüzük, tebliğ gibi düzenleyici işlemleri de kapsayacak şekilde mevzuatın doğru uygulanması için denetim yapacaktır. Aynı yönetmeliğin 13 üncü maddesine göre tüzel kişiliğinin sona ermesi halinde de tüzel kişiliği sona eren ticaret şirketlerinin işlemlerinin denetimi,

<sup>250</sup> m.5: “Bankalar, finansal kiralama şirketleri, faktoring şirketleri, tüketici finansmanı ve kart hizmetleri şirketleri, varlık yönetim şirketleri, sigorta şirketleri, anonim şirket şeklinde kurulan holdingler, döviz büfesi işleten şirketler, umumi mağazacılıkla uğraşan şirketler, tarım ürünleri lisanslı depoculuk şirketleri, ürün ihtisas borsası şirketleri, bağımsız denetim şirketleri, gözetim şirketleri, teknoloji geliştirme bölgesi yönetici şirketleri, 28.07.1981 tarihli ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa tabi şirketler ile serbest bölge kurucusu ve işleticisi şirketlerin kuruluşları ve esas sözleşme değişiklikleri Bakanlığın iznine tabidir.”

28.07.1981 tarihli ve 2499 sayılı Kanun 06.12.2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun kabulüyle yürürlükten kalkmıştır ancak bu güncelleme tebliğe yansıtılmamıştır.

defterlerin ve belgelerin saklanma süresi dikkate alınmak suretiyle yönetmelikle belirlenen ilke ve kurallara uyularak Bakanlıkça yapılacaktır.

eTTK Bakanlık müfettişlerinin yapacağı denetimin bilançonun açıklık ve doğruluk esasları çerçevesinde incelenmesini de kapsayacağını belirtmiştir. Ancak Gümrük ve Ticaret Bakanlığının denetime ilişkin yayınladığı yönetmelikte ticaret şirketlerinin Bakanlığın denetimine konu işlemleri arasında bilanço denetimi sayılmamıştır. Zira Kanun finansal tabloların bağımsız denetçiler eliyle bağımsız denetimini öngörmüştür.

Bağımsız denetçinin aksine birer kamu çalışanı olan Bakanlık denetçilerinin görevlendirmeleri Bakanlık eliyle gerçekleştirilecektir. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı adına denetim yapmaya yetkili Bakanlık müfettişlerinin mesleğe giriş ve yeterlik sınavları, atanma, görev, yetki ve sorumlulukları ile çalışma usul ve esaslarını düzenleme amacı ile 640 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 16 ncı maddesine dayanılarak Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı Yönetmeliği<sup>251</sup> yayımlanmıştır. Bu yönetmelikte belirlenen usul ve esaslara göre yapılacak müfettiş yardımcılığı giriş sınavını kazanan ve başarı derecelerine göre münhal kadrolara atanan müfettiş yardımcıları, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu ile 21.2.1983 tarihli ve 83/6061 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla yürürlüğe konulan Aday Memurların Yetiştirilmelerine İlişkin Genel Yönetmelik hükümleri çerçevesinde adaylık eğitime ve bu yönetmelikle belirtilen esaslar dâhilinde teftiş, inceleme, denetleme ve soruşturma usulleri ve ilgili mevzuat ile uygulanması konularında üç yıllık mesleki eğitime tabi tutulacaklardır. Müfettiş yardımcıları ancak bu süreç sonunda tek başlarına inceleme ve soruşturma yapmaya ve bağımsız rapor düzenleyemeye yetki kazanacaklarıdır.

Yönetmeliğin sekizinci maddesinin ikinci fıkrasına göre yetkilendirilmiş Gümrük ve Ticaret başmüfettişi, Gümrük ve Ticaret müfettişi ve Gümrük ve Ticaret müfettiş yardımcıları tarafından tarafsızlık, objektiflik, kanun önünde eşitlik, dürüstlük, sorumluluk, gizlilik, adalet ve mesleki dikkat ve özen ilkelerine<sup>252</sup> ve Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına riayet edilerek yürütülecek denetimin yapılmasına

---

<sup>251</sup> RG 18.08.2012 s. 28388.

<sup>252</sup> Müfettişlerin denetim sırasında uymaları gereken kurallar ayrıntılı olarak Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı Yönetmeliğinin “Müfettişlerin uyacakları hususlar” başlıklı 42 nci maddesinde altı bent halinde sayılmıştır.

Gümrük ve Ticaret Bakanlığı resen veya ortakların yahut üçüncü kişilerin istem, ihbar veya şikâyetleri üzerine karar verebilecektir.

Bakanlığın uygun görmesi üzerine yapılacak olan denetiminin sağlıklı ve hızlı yürümesi, denetlenen ticaret şirketleri tarafından denetimin aksatılmaması için denetlenen şirketlere Bakanlığın çıkardığı yönetmelikler aracılığıyla belli sorumluluklar verilmiştir. Ticaret şirketlerinin yönetim organlarının üyeleri, yönetimle görevlendirilen kişiler, komiteler ve şirket çalışanları; yönetmeliğin 10/1 maddesine göre gizli dahi olsa yazılı veya elektronik ortamda tutulan her türlü defter, kayıt, dosya, tutanak ve belgeleri denetim elemanlarının talebi üzerine uygun süre içinde vermekle, incelemelerine hazır bulundurmakla veya gösterecekleri yere getirip denetim elemanınca gerekli görülmesi halinde tutanak karşılığında teslim etmekle, onaylı örneklerini vermekle, tutanakları imzalamakla, tüm bilgi işlem sistemini denetim amaçlarına uygun olarak açmakla, elektronik ortamda tutulan kayıtları okunabilir hale getirmekle, sözlü veya yazılı olarak sorulan hususlara ilişkin bilgileri ve cevapları vermekle, para ve para hükmündeki evrakı ve ayniyatı ilk talep halinde göstermekle, sayılmasına ve incelenmesine yardımcı olmakla, denetimin gereği gibi yürütülebilmesi için denetim elemanlarına görevleri süresince uygun bir çalışma yeri sağlamakla, gereken yardımı ve kolaylığı göstermekle ve diğer önlemleri almakla yükümlü tutulmuşlardır<sup>253</sup>. Benzer yükümlülükler kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, kamuya yararlı dernekler, noterler, bankalar, sigorta şirketleri ile diğer gerçek ve tüzel kişiler için de öngörülmüştür. Bu yükümlülüğe aykırı hareket ederek denetim elemanlarınca istenilen defter, kayıt ve belgeler ile bunlara ilişkin bilgilerin belirlenen sürede verilmemesi veya eksik verilmesi ya da denetim elemanlarının görevlerini yapmalarının engellenmesi halinde bu fiillerden sorumlu olanlar denetim elemanlarınca, verilen süre içinde yükümlülüklerin yerine getirilmemesinin cezai sorumluluğu doğuracağı belirtilerek, yazılı olarak uyarılacaktır. Bu sorumluluğun gerektirdiği cezai müeyyide ise TTK' da açıklanmıştır. Buna göre ticaret kanunu hükümlerine göre tutulmakla veya muhafaza edilmekle yükümlü olunan defter, kayıt ve belgeler ile bunlara ilişkin bilgileri, denetime tabi tutulan gerçek veya tüzel kişiye ait olup olmadığına bakılmaksızın, denetime yetkili olan bakanlık müfettişlerince istenmesine rağmen vermeyenler veya eksik verenler ya

---

<sup>253</sup> Benzer bir düzenleme 640 sayılı Gümrük ve Ticaret Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 16/5 maddesinde de yapılmıştır (Değişik: 28.3.2013-6455/84 m.).

da bu denetim elemanlarının görevlerini yapmalarını engelleyenler, fiilleri daha ağır cezayı gerektiren başka bir suç oluşturmadığı takdirde 300 günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılacaktır (TTK m. 562/4).

Bakanlık müfettişleri yönetmelikle belirlenen ilke ve kurallara, örnekleme ve amaca uygun diğer denetim tekniklerine uyarak denetimini gerçekleştirdiği ticaret şirketinin belli bir döneme ait işlemlerinin, Kanuna ve Kanuna dayanılarak çıkarılan düzenleyici işlemlere uygunluğunu inceleyecek, bunun neticesinde hazırlayacağı teftiş raporunu Rapor Değerlendirme Komisyonlarınca değerlendirilmek üzere Başkanlığa sunacaktır. Yönetmeliğin dokuzuncu maddesine göre Bakanlık denetim elemanları yaptıkları denetim neticesinde denetlenen ticaret şirketinin, kamu düzenine veya işletme konusuna aykırı işlemlerde veya bu yönde hazırlıklarda ya da muvazaalı iş ve faaliyetlerde bulunduğunu tespit ederse TTK m. 210/3 hükmü gereği Bakanlıkça fesih davası açılabilmesi için teftiş raporunun yanında inceleme raporu da düzenleyecektir. Aynı madde hükmüne göre denetim çalışmaları sonucunda ilgililerin hukuki sorumluluğunu gerektiren durumların genel kurul gündemine alınarak ortakların bilgisine sunulması, idari para cezalarının uygulanması veya diğer bakanlık, kurul, kurum ve kuruluşların görev alanına giren ve bunlar tarafından tedbir alınmasını veya denetim yapılmasını gerektiren durumların yetkili birimlere bildirilmesi denetimi gerçekleştiren müfettiş tarafından tespit edilirse bunlar Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Rehberlik ve Teftiş Başkanlığına sunulmak üzere teftiş veya inceleme raporunda yer alacaktır. Bunun yanı sıra denetimi gerçekleştirirken kamu adına soruşturma veya kovuşturmayı gerektiren bir suçun işlendiğini öğrenen denetim elemanı durumu cumhuriyet başsavcılıklarına bildirmek üzere soruşturma raporu da hazırlayacaktır.

Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı Yönetmeliği müfettişleri, 14.07.1965 tarihli ve 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu, 640 sayılı Gümrük ve Ticaret Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, 5549 sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun ile diğer mevzuat ve bu yönetmelikte öngörülen yetkilerini kullanmaktan ve görevlerini eksiksiz yerine getirmekten sorumlu tutmuştur. Görüldüğü gibi Bakanlık denetçilerinin, denetçi unvanını kazanmaları ve denetçi olarak atanmaları bağımsız denetçiden farklı olduğu gibi sorumlulukları da bağımsız denetçiden farklı olarak Türk Ticaret Kanununda değil Bakanlık tarafından çıkarılan bir yönetmelikle belirlenmiştir. Ayrıca belirtmek gerekir

ki TTK' da denetçi sorumluluğunu düzenleyen 554 üncü madde ve denetçilerin sır saklamadan doğan sorumluluğunu düzenleyen 404 üncü madde Bakanlık denetim elemanlarını kapsamamaktadır.

Gümrük ve Ticaret Bakanlığının düzenleme ve denetleme yetkisinin çerçevesini çizen kanun hükmü kendilerine kanunla tanınan yetkinin sınırları içinde kalmak şartıyla diğer bakanlık, kurum, kurul ve kuruluşlara da şirketlere ilişkin düzenlemeler yapabileme yetkisi vermiştir. Kanun, ilk düzenlemesinde eTTK' ya paralel bir yol izleyerek, yapılan düzenlemelerin TTK' nın ticaret şirketlerine ilişkin hükümlerini ilgilendirmeleri hâlinde Bakanlığın yazılı uygun görüşünün alınacağını hükme bağlamış hatta Bakanlığa düzenlemeyi kanuna uygunluk yönünden inceleyebilme hakkı tanımıştı. Bakanlığın kendisini yargı erkinin yerine koyarak böyle bir denetim yapmasının hukuk devleti ve güçler ayrılığı ilkeleriyle bağdaşmayacağını fark eden kanun koyucu 6335 sayılı Kanunun 13 üncü maddesi ile değişiklik yapmış ve söz konusu hüküm yürürlükten kaldırılmıştır.

#### **4.4.2. Ticaret Sicil Müdürlüklerinin İnceleme ve Denetim Yetkisi**

Gümrük ve Ticaret Bakanlığının ticaret şirketleri üzerindeki denetim yetkisini artıran Kanun, ticaret sicillerini tutmak üzere Gümrük ve Ticaret Bakanlığının gözetim ve denetiminde ticaret ve sanayi odaları veya ticaret odaları bünyesinde kurulacak ticaret sicili müdürlüklerinin denetim yetkisine de ağırlık vermiştir<sup>254</sup>. Ticaret şirketlerinin kuruluş ve faaliyetine ilişkin konularda ticaret siciline tescil yapma görevini ticaret sicili müdürlüklerine veren Kanun bu düzenlemelere<sup>255</sup> paralel olarak eTTK' da olduğu gibi ticaret sicili müdürlüklerine tescilden önce gerekli incelemeleri yapma yetkisi de vermiştir.

Sicil müdürünün inceleme görevini düzenleyen Kanun maddesi eTTK m. 34' ün dili sadeleştirilerek tekrar edilmiştir. Buna göre;

<sup>254</sup> Tarafların hukuki güvenliğini teminat altına alama amacı ile Ticaret sicili müdürlüğünün kurulması, sicil defterlerinin tam ve sağlıklı tutulması, tescil zorunluluğunun yerine getirilmesine ilişkin usul ve esasları düzenleyen ve Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca hazırlanan Ticaret Sicili Yönetmeliği Bakanlar Kurulunca yayımlanmıştır (RG 27.01.2013 s. 28541).

<sup>255</sup> TTK m. 152, m. 179, m. 189/2, m. 215, m. 305/1, m. 354, m. 569, m. 587 vb.

*“Sicil müdürü tescil için aranan kanuni şartların var olup olmadığını incelemekle yükümlüdür.*

*Tüzel kişilerin tescilinde, özellikle şirket sözleşmesinin, emredici hükümlere aykırı olup olmadığı ve söz konusu sözleşmenin kanunun bulunmasını zorunluluk olarak öngördüğü hükümleri içerip içermediği incelenir.*

*Tescil edilecek hususların gerçeği tam olarak yansıtmaları, üçüncü kişilerde yanlış izlenim yaratacak nitelik taşımamaları ve kamu düzenine aykırı olmamaları şarttır.” (TTK m. 32).*

Sicil müdürlüğü yaptığı inceleme neticesinde aranan şartlara uymayan bir hususun varlığını tespit ederlerse ilgili şirketleri veya tescili zorunlu olup da kanuni şekilde ve süresi içinde tescili istenmemiş şirketleri, belirleyeceği uygun bir süre içinde kanuni zorunlulukları yerine getirmeye veya o hususun tescilini gerektiren sebeplerin bulunmadığını ispat etmeye çağıracaktır (TTK m. 33/1). Bu çağrıya uymayanlar sicil müdürünün teklifi üzerine mahallin en büyük mülki amiri tarafından 1.000 lira idari para cezasıyla cezalandırılacaklardır (TTK m. 33/1). Tescil işleminden sonra kayıtların belirtilen hususlara uymadığını öğrendikleri hâlde düzeltilmesini istemeyenler ve tescil olunan bir hususun değişmesi, sona ermesi veya kaldırılması dolayısıyla, kaydın değiştirilmesini veya silinmesini istemeye ya da yeniden tescili gereken bir hususu tescil ettirmeye zorunlu olup da bunu yapmayanlar, bu kusurları nedeniyle üçüncü kişilerin uğradıkları zararları tazmin ile yükümlü olacaklardır (TTK m. 38/2).

Kanun ticaret şirketlerin; birleşme (TTK m. 152), bölünme (TTK m. 179), tür değiştirmelerinde (TTK m. 189/2), kuruluşlarında (TTK m. 198/1, m. 215, m. 305/1, m. 354, m. 569, m. 587), sözleşme değişikliklerinde (TTK m. 455, m. 471 m. 589), sermaye artırımlarında (TTK m. 456/3), sermaye azaltımında (TTK m. 473), sona ermelerinde (TTK m. 250, m. 328, m. 532, m. 637), tasfiye durumunda (TTK m. 303, m. 328, m. 545 m. 643) ve daha pek çok önemli konuda ticaret siciline tescil işleminin yaptırılmasını gerekli görmüştür. Ticaret şirketleri açısından önemli olan bu konularda tescil işlemi yapılmadan önce ticaret sicili müdürlüklerince inceleme ve denetim yapılacaktır. Görüldüğü gibi Kanunda, sicil müdürlüklerinin görev alanını düzenleyen hükümler oldukça geniş tutulmuştur. Ticaret sicili müdürlüklerinin denetimini gerekli

kılan hallerin hem sayıca fazla olması hem de önemli konuları kapsamı ticaret sicili müdürlüklerinin görev yükünü artırmış ve sorumluluk alanını genişletmiştir.

Kanunun şirketlerin tescilinden önce inceleme yapma görevi verdiği ticaret sicili müdürlükleri Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca sürekli olarak denetime tabi tutulacaktır. Ticaret sicili müdürlükleri, Bakanlığın verdiği talimatlara uyacak ve Bakanlıkça alınan önlemlere ve TTK' nın ticaret şirketlerine ilişkin hükümlerinin uygulamasıyla ilgili yayımladığı tebliğlere uygun hareket edecektir (TTK m. 25/3, m. 210/1).

Ticaret sicili müdürlükleri Gümrük ve Ticaret Bakanlığının gözetim ve denetiminde ve çıkaracağı tebliğlere uygun olarak kurulacak ve faaliyetleri boyunca Bakanlığın yayımladığı tebliğler doğrultusunda hareket edecekleri için ticaret sicilinin tutulmasından doğan zararlardan, ilgililere rücu hakkı saklı kalmak üzere, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı nezdinde devlet ve ilgili müdürlük müteselsilen sorumlu olacaktır. (TTK m. 24/1-3, m. 26, m. 25/2). Ayrıca ticaret sicili müdürü ve yardımcıları ile diğer personeli, görevleriyle ilgili suçlardan dolayı kamu görevlisi olarak cezalandırılacak ve bunlara karşı işlenecek suçlar kamu görevlisine karşı işlenmiş suç sayılacaktır (TTK m. 25/2).

#### **4.5. RİSKİN ERKEN SAPTANMASI KOMİTESİ VE RİSK DENETİMİ**

Sermaye şirketlerinin bağımsız denetim zorunluluğu üzerine şekillenen 6102 sayılı Kanun, şirket büyüklüğü ne olursa olsun tüm sermaye şirketleri açısından, şirket bünyesinde, muhasebe departmanından tamamen bağımsız, uzman kimselerden oluşan, etkin bir iç denetim örgütünün oluşturulmasını gerekli görmüştür. Bu amaçla, anonim şirketlerde yönetim kurulu, muhasebe, finans denetimi ve şirketin yönetiminin gerektirdiği ölçüde, finansal planlama amacı ile gerekli düzeni kurmakla görevlendirilmiştir<sup>256</sup> (TTK m. 375/1-c, m. 625/1-c).

Finansal denetim düzeninin kurulması, ancak, şirketin iş ve işlemlerinin denetlenmesine ilişkin bir iç denetim sisteminin kurulması ve bunu yapacak örgütün oluşturulmasıyla mümkün olacaktır. Kurumsal yönetim kurallarının bir gereği olan finansal denetim, iş

<sup>256</sup> Tüm anonim şirketlerde finansal denetim sisteminin oluşturulmasını zorunlu tutan Kanun, limited şirketlerde bunu zorunlu tutmamış, şirketin yönetimi için gerekli olduğu takdirde oluşturulmasını öngörmüştür.



ve işlemlerin iç denetimi yanında, şirketin finansal kaynaklarının kullanılması şeklini, durumunu, likiditesinin denetimini ve izlenmesini de içerecektir. Her bir sermaye şirketi için öngörülen iç denetim sisteminin kurulması ile bağımsız denetime bir alternatif oluşturulması amaçlanmamaktadır. Aksine şirket bünyesinde oluşturulacak bu finansal denetim düzeni, bağımsız denetime yardımcı ve onu tamamlayan bir sistem olacaktır.

Tüm anonim şirketleri denetimin kapsamına alan 6102 sayılı Kanun, anonim şirketleri ölçeklerine göre ayırmış ve bunların bir kısmını bağımsız denetime, daha büyük bir kısmını ise Gümrük ve Ticaret Bakanlığının yürüteceği Bakanlık denetimine tabi tutmuştur. Ancak bir anonim şirket için yalnızca bağımsız denetim yapılmasının yeterli olması doğru bulunmamıştır. Zira onlarca, hatta yüzlerce müşterisi olan ve bunlara birçok hizmet sunan bağımsız denetçi ve/veya bağımsız denetim kuruluşlarının her bir müşterisini içerden ve yakından takip edebilmesi mümkün değildir. Ayrıca bu şirketlerin her birinin kendine özgü iç dinamikleri ve birbirinden farklı yönetim anlayışı vardır. Bu sebeple de her bir şirket yakından takip edilmeye muhtaçtır.

Aynı bağımsız denetim kuruluşunun çok sayıda şirkete denetim hizmeti vereceği düşünüldüğünde gerçek kişi veya tüzel kişi bağımsız denetçinin denetimini üstlendiği her bir şirketin tüm iş ve işlemlerine hâkim olması, şirket hakkında her konuda ayrıntılı bilgi edinebilmesi mümkün olmayacaktır. Bu hem bağımsız denetimin belli bir sürede tamamlanmak zorunda olması hem bağımsız denetimin tüm şirket muhasebesini kapsayacak şekilde sınırlandırılmamış olması hem de denetçilerin aynı hesap döneminde çok sayıda şirkete bağımsız denetim hizmeti vermesinden dolayı oluşacak yoğunluktan kaynaklanacaktır. Bağımsız denetim şirketinin denetlenen şirkete karşı bağımsızlığını korumak zorunda olması ve denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında danışmanlık veya hizmet veremeyecek olması şirket yönetiminin her türlü iş ve işlemlerinden haberdar olmasına ve şirket yönetimine tavsiye niteliğinde görüş bildirmesine engel olacaktır. Bağımsız denetimin bu eksikliğini kapatması ve şirketin içerden ve yakından izlenebilmesi için kurumsal yönetim ilkelerinin gereği olarak iç kontrol mekanizması niteliğindeki finansal denetim sisteminin oluşturulması kanunen de zorunlu olmuştur<sup>257</sup>.

<sup>257</sup> İç kontrol ve bağımsız denetim ilke, amaç ve yöntem bakımından birbirinden farklıdır. İç kontrol hem bugünle hem de yarınla ilgilenirken bağımsız denetim ağırlıklı olarak geçmişle ilgilenir.

Geçmişin denetlenmesini, bu denetimin geleceğe yön vermesi ve benzer hataların tekrarından kaçınılması bakımından önemseyen ve geçmişe dönük çok yönlü ve kapsamlı bir denetimi öngören Kanun, bunun yanında gelecekte ortaya çıkabilecek risk ve hataların da bugünden önlenebileceğine inanmış ve bu amaçla geleceğe ve gelecekteki olası risklere odaklanan riskin erken saptanması komitesinin oluşturulmasını gerekli görmüştür. Bu amaçla müstakil bir düzenleme yapan Kanun, anonim şirketlerde şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşürecek sebeplerin erken teşhisi, bunun için gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla, uzman bir komite kurması, sistemi çalıştırması ve geliştirmesi için yönetim kurulunu görevlendirmiştir (TTK m. 378/1). Denetimde amaç şirket yönetimini gözetim altında tutmak iken bu komite şirketin varlığını tehlikeye atabilecek risklere odaklanacaktır (CGS, 2011: 18).

Şirketin varlığını, gelişmesini ve sürekliliğini tehdit edebilecek gelişmelerin ortaya çıkma ihtimalini tespit etme amacıyla yönetim kurulunun sorumluluğunda oluşturulacak ve kısaca risk denetimi olarak adlandırılabilir sistem, bağımsız denetimin aksine geçmişle değil gelecekle ilgilenecektir. Risk denetiminde gelecek inceleme konusu yapıldığı için komite geleceğe dair izlenimler edinecek ve gelecekte ortaya çıkması olası tehlikeleri erkenden teşhis ederek bunları yönetime bildirecektir. Bu yönüyle risk denetimini yapan komite şirkete aynı zamanda bir danışmanlık hizmeti de vermiş olacaktır.

Geleceğe yönelik olması ve yalnızca risklere odaklanması bakımından da bir başka iç denetim sistemi olan finansal denetim sisteminden ayrılan riskin erken saptanması komitesinin oluşturulmasıyla tespit ve tedavi yerine hastalıktan evvel önlem alınması amaçlanmaktadır (CGS, 2011: 18). Erken uyarı sistemi olarak nitelendirilebilecek komite, yönetim kurulu ve genel kurulu devamlı teyakkuz altında tutacak, gereğinde organların derhal etkili önlemler almalarını sağlayacaktır. Yönetime sunulacak bu önlem önerileri, durumun gereklerine uygun olarak, sermaye artırımı, bazı üretim birimlerinin veya bölümlerin kapatılması ya da küçülmeye gidilmesi, şirket türünün değiştirilmesi, maliyet kalemlerinin düşürülmesi, üretim sisteminin değiştirilmesi, iştiraklerin satışı, satış politikasının değiştirilmesi vb. olabilecektir.

Kendisinden beklenen verimi sağlayabilmesi için tarafsız bir yönetim kurulunun başkanlığında çalışması gereken komite, yönetim kurulu üyelerinin görevlendirilmesi suretiyle oluşturulabileceği gibi, tamamen üçüncü kişilerden de meydana gelebilecektir.

Kanun risk denetimi yapmak üzere oluşturulacak riskin erken saptanması komitesinin kurulmasını yalnızca pay senetleri borsada işlem gören şirketler için zorunlu tutmuş, diğer şirketlerde ise bu komitenin denetçinin gerekli görüp bunu yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmesi hâlinde kurulacağını hükme bağlamıştır (TTK m. 378/1). Görüldüğü gibi kanun pay senetleri borsada işlem gören şirketler dışındaki şirketler açısından şirket yönetiminin komitenin oluşturulması yönündeki iradesini değil, bağımsız denetçinin bu yöndeki görüşünü dikkate almıştır.

Komite yaptığı inceleme neticesinde şirketin durumunu değerlendirecek ve varsa gözlemlediği tehlikeleri ve bunlara yönelik çareleri içeren bir rapor hazırlayacaktır. Komite her iki ayda bir hazırladığı raporu yönetim kuruluna sunacaktır. Bu rapor aynı zamanda bağımsız denetçiye de gönderilecektir (TTK m. 378/2).

Riskin erken saptanması ve yönetimi komitesi hazırladığı raporda bağlı şirketin, hâkim şirketle veya diğer bağlı bir şirketlerle olan ilişkilerinde hilenin veya dolanın varlığını belirtir şekilde görüş bildirirse konunun açıklığa kavuşturulması amacıyla bağlı şirketin her bir pay sahibi, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden özel denetçi atanmasını isteyebilecektir.

Şirketin finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimini yapacak olan bağımsız denetçi, denetim kapsamında, riskin erken saptanması komitesince tevdi edilen risk denetim raporunu da denetleyecektir<sup>258</sup> (TTK m. 398/1). Dolayısıyla bu rapor hem şirket içinde yöneticiler tarafından hem de şirket dışında bağımsız denetçiler tarafından ayrı ayrı değerlendirilmiş olacaktır.

*“Bağımsız denetçi, yönetim kurulunun şirketi tehdit eden veya edebilecek nitelikteki riskleri zamanında teşhis edebilmek ve risk yönetimini gerçekleştirebilmek için 378 inci maddede öngörülen “Riskin erken saptanması*

<sup>258</sup> Benzer bir düzenleme Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin bağımsız denetimin konusunu düzenlediği hükümde de yapılmıştır. Buna göre denetim, riskin erken saptanması ve yönetimine ilişkin sistemleri de kapsayacaktır (BDY m. 6/2).

ve yönetimi” sistemini ve yetkili komiteyi kurup kurmadığını, böyle bir sistem varsa bunun yapısı ile komitenin uygulamalarını açıklayan, ayrı bir rapor düzenleyerek, denetim raporuyla birlikte, yönetim kuruluna sunacaktır.”<sup>259</sup> (TTK m. 398/4).

Önemle belirtmek gerekir ki bağımsız denetçinin risk denetimine ilişkin tek sorumluluğu yönetim kurulunun riskin erken saptanması ve yönetimi sistemini ve yetkili komiteyi kurup kurmadığını araştırmak böyle bir sistem varsa bunun yapısı ile komitenin uygulamalarını açıklamaktır. Bunun dışında riskin erken saptanması komitesi tarafından risklere karşı gösterilen çarelerin yerindeliği ve riskler karşısında yönetim tarafından yapılan uygulamalar denetimin kapsamı dâhilinde değildir.

#### **4.6.6762 SAYILI ESKİ TÜRK TİCARET KANUNUNDA DENETİM DÜZENLEMESİ**

Çalışmada 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun bağımsız denetim başta olmak üzere denetim sistemi alanında getirdiği yenilikler aktarılmıştır. Bu yeniliklerin daha kolay anlaşılabilmesi ve karşılaştırma imkânı sağlaması açısından 31.12.2012 tarihine kadar yürürlükte kalan 6762 sayılı eski ticaret kanunundaki denetim düzenlemelere bakmak yararlı olacaktır.

Genel olarak denetim kavramını iç denetim ve dış denetim şeklinde iki gruba ayıracak olursak eTTK bir dış denetim olan bağımsız denetime yer vermemiş, bunu sermaye şirketleri için zorunlu tutmamıştır. Eski kanuna göre anonim şirketlerde dış denetim, devlet eliyle yapılan Bakanlık denetiminden ibaretti. Anonim şirketlerin kuruluşunda ve faaliyet dönemi boyunca sürekli olarak yapılan dış denetim Sanayi ve Ticaret Bakanlığı<sup>260,261</sup> ticaret müfettişleri tarafından anonim şirket işlemlerinin ve bilançonun

<sup>259</sup> Benzer bir düzenleme Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin denetim kuruluşları ve denetçilerin Türk Ticaret Kanunundan kaynaklanan yükümlülüklerini düzenlediği hükümde de yapılmıştır. Buna göre “6102 sayılı Kanunun 378 inci maddesi uyarınca gerekli hallerde riskin erken saptanması ve yönetimi komitesinin kurulmasını önermek, böyle bir sistem varsa bunun yapısı ve uygulamalarını açıklayan ayrı bir rapor düzenleyerek denetim raporuyla birlikte yönetim kuruluna sunmak” denetim kuruluşları ve denetçilerin Türk Ticaret Kanunundan kaynaklanan yükümlülükleri arasındadır. (BDY m. 37/1-b)

<sup>260</sup>08.06.2011 tarih ve 27958 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan 03.06.2011 tarih ve 635 sayılı Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun yürürlükten kaldırılmıştır.

Bakanlık tarafından çıkarılan tüzüğe<sup>262</sup> uygunluğunun incelenmesi şekilde yapılmaktaydı (eTTK m. 274/1). Ayrıca kuruluş esnasında ticaret sicili memurlukları da Bakanlıkça çıkartılan tebliğ hükümlerine uymak suretiyle denetim yapmaktaydı (eTTK m. 274/1). Yeni ve eski kanunda denetime dair göze çarpan en net fark; bağımsız dış denetimi ve Bakanlık denetimini ayrı ayrı ele alan yeni kanun uzmanlaşmaya önem vererek bağımsız denetçi ve Bakanlık denetçisinin görev alanını birbirinden ayırmış böylece derinlemesine bir denetimi benimsemiştir. Bağımsız denetime yer vermeyen eski kanun ise bilanço denetiminin dahi uzman meslek mensupları eliyle değil Bakanlık ticaret müfettişleri tarafından yapılmasını öngörmekteydi.

Yeni kanun tüm anonim şirketleri hem bağımsız denetim hem de Bakanlık denetiminin kapsamına alırken eski kanun bağımsız denetime hiç yer vermediği gibi tüm anonim şirketleri de Bakanlık denetiminin kapsamına almamıştır. Eski düzenlemede Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca yayımlanan tebliğ<sup>263</sup> aracılığıyla faaliyet alanları tespit ve ilan edilen anonim şirketler<sup>264</sup> Bakanlık denetimine tabi tutulurken bunların dışında kalan

---

08.06.2011 tarih ve 27958 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 03.06.2011 tarih ve 640 sayılı Gümrük ve Ticaret Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 6 ncı maddesi ile önceden Sanayi ve Ticaret Bakanlığına bağlı olan İç Ticaret Genel Müdürlüğü Gümrük ve Ticaret Bakanlığının hizmet birimleri arasına dâhil edilmiştir. Bu düzenleme neticesinde eski kanunda Sanayi ve Ticaret Bakanlığına yapılan atıflar yeni kanunda Gümrük ve Ticaret Bakanlığı olarak düzeltilmiştir.

<sup>261</sup> 6762 sayılı Kanunun 274/1 hükmü ile diğer bakanlık ve kuruluşların da anonim şirketleri ilgilendiren konularda düzenleme ve denetim yapabileceği ancak bu yapılırken Sanayi ve Ticaret Bakanlığının uygun görüşünün alınması gerektiği kurala bağlanmıştır.

<sup>262</sup> RG 07.08.1972 s. 14269, 7/4656 karar no' lu Ortaklıkların Denetimine Dair Tüzük. İlgili tüzük 12.03.2013 tarih ve 28585 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan Ortaklıkların Denetimine Dair Tüzüğün Yürürlükten Kaldırılmasına İlişkin Tüzüğün birinci maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır.

<sup>263</sup> RG 25.07.2003 s. 25179, Anonim ve Limited Şirketlerin Kuruluş ve Ana Sözleşme Değişikliği İşlemlerine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ (İç Ticaret 2003/3).

RG 03.06.2004 s. 25481, 2003/3 Sayılı Anonim ve Limited Şirketlerin Kuruluş ve Ana Sözleşme Değişikliği İşlemlerine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (İç Ticaret: 2004/2).

RG 15.03.2006 s. 26463, Anonim ve Limited Şirketlerin Kuruluş ve Ana Sözleşme Değişikliği İşlemlerine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (İç Ticaret 2007/1).

<sup>264</sup> İç Ticaret 2003/3 m. 5: "4884 sayılı Kanunun ikinci maddesi ile değişik Türk Ticaret Kanununun 273 üncü maddesi gereğince; bankalar, katılım bankaları, finansal kiralama şirketleri, faktoring şirketleri, tüketici finansmanı ve kart hizmetleri şirketleri, varlık yönetim şirketleri, sigorta şirketleri, holdingler,

anonim şirketlerin kuruluşu ve esas sözleşme değişiklikleri denetim kapsamı dışında tutulmuştur (eTTK m. 273). eTTK' nın murakabe (denetim) başlığını taşıyan 274 üncü maddesi yalnızca anonim şirketlere yer vermişti ancak atıf yoluyla limited şirketler de Bakanlık denetiminin kapsamına alınmıştı. Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ise şahıs şirketlerinde olduğu gibi Bakanlık denetimine dâhil edilmemişti.

Kanun, bakanlıkça yapılan denetim neticesinde ilgili şirketin Kanuna, esas sözleşme hükümlerine veya kamu düzenine aykırı işlemler ve faaliyetlerde bulunduğu anlaşılması üzerine uygulanacak yaptırıma da açıklık getirmiş, bu hallerde Sanayi ve Ticaret Bakanlığına ilgili şirket hakkında fesih davası açılabilme yetkisi vermiştir (eTTK m. 274/2).

Kurumsal yönetim ilkelerine uzak kalan ve otokontrol sisteminin mevcudiyetini öngören eski kanun anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş şirketlerde “iç denetim” sisteminin varlığını yeterli görmüştür. eTTK yeni kanunda kendine yer bulamayan denetim organını şirketin kanuni üç organı arasında saymış ve hatta bu organın yokluğunda şirketin fesih edileceğini hükme bağlamıştır (eTTK m. 435/1).

Yeni kanunun aksine şirkette pay sahibi olanlara da kendi şirketlerinde denetçi olma hakkı tanıyan eTTK yalnızca gerçek kişilere murakıplığın yolunu açmış, tüzel kişilere ise bu hakkı tanımamıştır. Denetçi veya denetçilerin en çok üç yıllığına genel kurul tarafından seçilebileceklerine hükmeden eTTK yeni kanundaki serbestinin aksine denetçi sayısını beş ile sınırlandırmıştır (eTTK m. 347/1-2). Eski kanunda denetçilerin yarısından fazlasının Türk vatandaşı olmasına ilişkin hüküm Tasarıda kendisine yer bulsa da kanunlaşma esnasında yeni kanunun metninden çıkarılmıştır.

Denetçi rotasyonuna yer vermeyen eTTK, üç yıllık görev süresi biten denetçilerin herhangi bir süre beklemeden yeniden seçilebilmelerine izin vermiştir. Denetçi esas olarak yönetim kurulunun yaptığı işlemleri denetleyeceği için kanun, bir kimsenin hem yönetim kurulu üyesi hem de denetçi olmasının önünü kapatmış, yönetim kurulu

---

döviz büfesi işleten şirketler, umumi mağazacılıkla uğraşan şirketler, lisanslı depoculukla uğraşan şirketler, tarım ürünleri lisanslı depoculuk şirketleri, ürün ihtisas borsası şirketleri, Sermaye Piyasası Kanununa tabi ve halka açık şirketler ile serbest bölge kurucusu ve işleticisi şirketlerin kuruluşları ve ana sözleşme değişiklikleri Sanayi ve Ticaret Bakanlığının iznine tabidir.” (değişiklik iç ticaret 2007/1)

üyelerinin görev süreleri bitip genel kurulca ibra edilmedikçe denetçi olarak seçilebilmelerine müsaade etmemiştir (eTTK m. 347/4).

Yeni kanun denetçi olabileceklerin taşınması gereken nitelikleri ayrıntısıyla sıralayıp yalnızca uzman yetkilendirilmiş meslek mensuplarının denetçi olabileceklerine yer verirken eTTK denetçi olarak seçileceklerin taşınması gereken özelliklere dair herhangi bir hüküm içermemekteydi. eTTK döneminde denetçi olarak seçilebileceklerin sahip olması gereken özellikler Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından çıkartılan Sermaye Şirketlerinin Genel Kurul Toplantıları ve Bu Toplantılarda Bulunacak Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Komiserleri Hakkında Yönetmelikle belirlenmiş, bu yönetmelikte de uzmanlığa dair herhangi bir şart aranmamıştır.

Yeni TTK' da olduğu gibi eTTK' da da genel kurul tarafından seçilen denetçinin yönetim kurulu tarafından derhal ticaret siciline tescil ettirilip Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edilmesiyle göreve başlayacağı hüküm altına alınmıştır (eTTK m. 352). Yeni kanunda yer alan ve seçilen denetçinin şirketin internet sitesinde yayınlanmasına ilişkin kural eTTK' da yer almamıştır.

Seçilen iç denetçiye kanunla genel olarak denetçi olarak seçildiği şirketin iş ve işlemlerini denetleme görevi verilmiştir. Denetçinin görevlerini tahdidi olarak sıralayan Kanun, denetçiye, bilançonun düzenlenme şeklini belirleme, gerekli kayıtların düzenli olarak tutulmasını sağlama amacı ile en az altı ayda bir şirket defterlerini inceleme, üç aydan fazla ara vermemek üzere sık sık ve ansızın şirket kasasını teftiş etme, en az ayda bir kez şirketin defterlerini inceleyerek kıymetli evrakın mevcut olup olmadığını kontrol etme, bütçe ve bilançoyu denetleme, genel kurulun toplanması için gerekli koşulların yerine getirilmesini kontrol etme, tasfiye işlemlerine iştirak etme, yönetim kurulunun ihmali halinde genel kurulu toplantıya davet etme, genel kurulu olağan ve olağanüstü toplanmaya davet ederek bu toplantılara katılma ve yönetim kurulu üyelerinin kanun ve esas sözleşme hükümlerine tam olarak uymalarını sağlama gibi görevler vermiştir (eTTK m. 353).

Denetçilerin söz konusu on görevinden ilk beşinin muhasebe ve denetimle ilgili olması, sonra gelen beş görevinde ortakların haklarını korumaya dönük nitelik taşınması dikkat çekmektedir (Özbirecikli, 2013, s. 157).

Denetçiler kanunun kendilerine verdiği görevleri yerine getirirken öğrendikleri herhangi bir noksanlık ve yolsuzluğu veya kanun yahut esas sözleşme hükümlerine aykırı hareketleri ilgili birimlere ihbar etmekle sorumluydular (eTTK m. 354). eTTK' nın ihbar mükellefiyetini düzenlediği bu hükmü gereği örneğin yönetim kurulunun bir yolsuzluğu öğrenildiğinde durum genel kurula bildirilecekti. Bu düzenleme ile elbette denetim mekanizması kendisinden beklenen objektifliği sağlayamamaktaydı. Durumun şirket dışında üst bir kamu otoritesine bildirilip gerekli yaptırımların uygulanması yerine durumun şirket içinde değerlendirilmesi şirketleri kurumsal yönetim ilkelerine uygun yönetimden ve şeffaflıktan uzaklaştırıyordu.

Yeni kanun denetçinin hazırladığı raporun yönetim kuruluna sunulmasını öngörürken, eTTK, denetçilerin her yılsonunda şirketin hal ve durumu, yönetim kurulunun düzenlediği bilanço ve yine yönetim kurulunun diğer hesaplara ve dağıtılmasını teklif ettiği kazançlara ilişkin hazırladığı rapor ve diğer evrak hakkındaki görüşlerini içeren denetim raporunun genel kurula sunulmasını öngörmüştü (eTTK m. 354).

Denetçiye, yeni kanunun aksine, şirket dışından bağımsız ve objektif bir kontrol mekanizması olarak yer vermeyen eTTK, denetçiyi şirket adına dava açabilme (eTTK m. 341), gelen kurulu olağanüstü toplantıya çağırma (eTTK m. 355), pay sahiplerinin yönetim kurulu veya müdürler kurulu ile ilgili şikâyetlerini inceleme ve bunu hazırlayacağı yıllık raporda değerlendirme (eTTK m. 356), yönetim kuruluna katılma (eTTK m. 357) gibi son derece önemli görev ve yetkilerle donatmıştır. Ancak yukarıda da belirtildiği gibi genel kurul tarafından seçilen denetçinin bu görev ve yetkileri layıkıyla yapabilecek yetkinliğe ve donanıma sahip olması için kanun herhangi bir şart aramamış, bu durum uygulamada şirketler açısından denetim zafiyetiyle sonuçlanmıştır.

Şirket dışından, bağımsız, tarafsız ve uzman kimseler tarafından uluslararası alanda kabul görmüş uluslararası muhasebe, finansal raporlama ve denetim standartlarına uygun olarak denetim yapılmasına dair hüküm içermeyen eTTK, 54 yıllık ömrü boyunca bu yönde düzenleyici ve güncelliği sağlayacak herhangi bir adım da atmamıştır. Bu durum AB ülkelerinde günün şartlarına uygun olarak uzun zamandan beri var olan uygulamanın çok gerisinde kalınmasına neden olmuştur.

6102 sayılı Kanun şirket genel kuruluna bağımsız denetçiyi istediği vakit azledebilme hakkı tanımayıp azlin ancak mahkeme kararıyla olabileceğini vurgulamış, bu hükmüyle



denetçinin herhangi bir azil tehdidi altında olmadan korkusuzca görevini yapabilmesinin önünü açmıştır. eTTK ise şirket genel kuruluna seçtiği denetçiyi üç yıllık görev süresi dolmadan istediği herhangi bir vakit azledebilme hakkı tanımıştır (eTTK m. 350). Elbette ki genel kurul tarafından her an azledilme tehdidi bulunan ve azil neticesinde de (denetçi aynı zamanda pay sahibi ise) tazminat talep edememe riski taşıyan denetçinin bu riski bertaraf edebilme adına görevini layıkıyla yerine getiremeyip, genel kurulun isteği doğrultusunda hareket etmesi pek muhtemeldir. Bu hükmüyle denetçinin bağımsızlığını ortadan kaldırarak hareket kabiliyetini kısıtlayan eski düzenlemeden objektif, şeffaf, doğru, geleceği öngörebilen bir denetim faaliyetinin yapılandırılması elbette beklenemez bir durumdu<sup>265</sup>.

eTTK, sermaye şirketlerinden olan sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlere de denetim konusunda anonim şirketlerin denetime ilişkin hükümlerinin uygulanacağını hükme bağlamış (eTTK m. 476/2), limited şirketler açınsında ortak sayısını dikkate alarak ikili bir ayrıma gitmiştir. Buna göre yirmi ortaktan fazlasına sahip olan limited şirketler açınsından en az bir en çok beş denetçinin mevcudiyeti aranırken bu denetçilere de anonim şirketlerin denetime ilişkin hükümlerinin uygulanacağını belirtilmiş (eTTK m. 548/1), yirmi veya daha az ortağa sahip olan limited şirketler açınsından ise idare hak ve vazifesi bütün ortaklara ait değilse müdür sıfatını haiz olmayan ortaklara ortaklık işlerini takip etme, defter ve belgeleri inceleme, şirketin mali durumu hakkında bilgi edinebilme hak ve yetkisi tanınmıştır (eTTK m. 548/2).

#### **4.7.BÖLÜM SONUCU**

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda eTTK' nın aksine denetimin organ niteliğine son verilmiş buna paralel olarak bağımsız denetim ayrıntılı ve geniş çaplı olarak düzenlenmiştir. Ancak 6335 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik neticesinde bağımsız denetimin kapsamı oldukça daraltılmış ve 2015 yılında yalnızca 5.000 civarında şirket zorunlu bağımsız denetim kapsamına alınmıştır. 6455 sayılı Kanun ile TTK m. 397' ye

<sup>265</sup> 6762 sayılı eTTK' nın yürürlük tarihi olan 1957' den 32 yıl sonra 1989' da 3568 sayılı meslek kanunu yürürlüğe girmiştir. Meslek kanununun kabulü ile SMMM ve YMM' ler hukuki statü kazanmıştır. Ancak beklentilerin aksine bu düzenleme 6762 sayılı Kanuna aktarılarak murakıpların ancak meslek mensubu olan SMMM veya YMM olacakları yönünde bir değişiklik yapılmamıştır. 3568 sayılı meslek kanununun kabulünün ardından geçen 22 yıl boyunca 6762 sayılı Kanunda bu yönde herhangi bir düzenlemenin yapılmaması ilgili meslek örgütünün bu konuya yeterince eğilmediğini göstermektedir.

eklenen beş ve altıncı fıkralar ile bağımsız denetim kapsamına alınmayarak tamamen denetimsiz kalan anonim şirketler için yeni bir düzenleme yapılmıştır. Bu amaçla kanunun bağımsız denetimi düzenlediği bölümünde bağımsız denetimin yanı sıra usul ve esasları Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca hazırlanan ve Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenecek bir denetim türü düzenlenmiştir. Bu denetim yalnızca bağımsız denetim dışında kalan anonim şirketler ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile 4572 sayılı Kanun kapsamındaki kooperatifler ve bunların bağımsız denetime tabi olmayan üst kuruluşları için öngörülmüştür. Diğer denetim türlerinden farklı olarak bağımsız denetim dışında kalan limited şirketler bakanlık eli ile yürütülecek olan bu denetimden istisna tutulmuştur. Bu denetime ilişkin yönetmelik taslağı yayınlanmasının ardından iki yıla yakın bir zaman geçmesine rağmen henüz yasalaşmamış ve bu konuda şuana kadar herhangi bir yasal düzenleme yapılmamıştır.

6102 sayılı Kanunda düzenlenen bir başka denetim türü m. 438-444 arasında ele alınan özel denetimdir. Özel denetim ile her pay sahibine, pay sahipliği haklarının kullanılabilmesi için gerekli olduğu hallerde belirli olayların özel bir denetimle açıklığa kavuşturulmasını genel kuruldan talep edebilme imkânı getirilmiştir. Ancak bu talep, daha önce bilgi alma veya inceleme hakkının kullanılmış olması şartına bağlanmıştır. Özel denetçi, şirketin herhangi bir işi, işlemi, kararı, finansal durumu, finansman ihtiyacı gibi belirli bir konuda denetim yapmak üzere yalnızca mahkemeler tarafından görevlendirilecek ve görevlendirilen bu denetçi incelemenin sonucu hakkında mahkemeye ayrıntılı bir rapor verecektir. Dolayısıyla özel denetim bağımsız denetimin aksine yalnızca belirli konularda, ihtiyaç ve talep olduğu hallerde başvurulacak istisnai bir denetim türüdür.

6102 sayılı Kanunda özel denetim gibi yalnızca belirli konularda inceleme yapmak üzere düzenlenen bir başka denetim türü işlem denetimidir. Kanununun 554 üncü maddesinde işlem denetçisine şirketin kuruluşunu, sermaye artırımını, azaltılmasını, birleşmeyi, bölünmeyi, tür değiştirmeyi, menkul kıymet ihracını veya herhangi bir diğer şirket işlem ve kararını denetleme görevi verilmiştir. Ancak 6335 sayılı Kanun ile 554 üncü madde değiştirilerek işlem denetimi 6102 sayılı Kanundan tamamen kaldırılmıştır. Yapılan yasal düzenlemelerle işlem denetçilerinin görev kapsamına giren denetimleri yapma görevi bağımsız denetime tabi şirketlerde bağımsız denetçilere bırakılmıştır.

6102 sayılı Kanun bağımsız ve uzman denetçiler eliyle yürütülen sürekli bağımsız denetimin yanı sıra TTK m. 210' da tüm ticaret şirketler için Gümrük ve Ticaret Bakanlığının düzenleme ve denetleme yetkisini düzenlemiştir. Ticaret şirketlerinin, Türk Ticaret Kanunu kapsamındaki işlemleri, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı denetim elemanları tarafından denetlenecektir. Bu denetimin ilkeleri ve usulü ile denetime tabi işlemler kanunla düzenlenmemiş, bunlara ilişkin düzenleme yapmak üzere Gümrük ve Ticaret Bakanlığı görevlendirilmiştir. Bakanlık ticaret şirketlerinin denetime tabi işlemlerini belirleme ve bu işlemlerin Bakanlıkça denetlenmesine ilişkin ilkeleri ve usulü düzenleme amacı ile Ticaret Şirketlerinin Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmeliği yayımlamıştır.

6102 sayılı Kanunda denetim ayrıntılı ve çeşitli olarak düzenlenmiştir. Ancak denetimin organ niteliğine son verilmesi sonucu iç denetim uygulamaları tamamen kaldırılmıştır. Etkin bir iç ve dış denetim öngören Kanun bu amaçla m. 378' de pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde, yönetim kuruluna, şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi, bunun için gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla, uzman bir komite kurma görevi vermiştir. Şirket bünyesinde oluşturulacak ve yönetimi gözetim altında tutmaktan ziyade risklere odaklanacak olan riskin erken saptanması ve yönetimi komitesi yaptığı denetim ve incelemelerle bağımsız denetimin aksine şirkete içeriden bir görüş sunacak, otokontrol mekanizması olarak işlev görecektir.

## SONUÇ

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun yapım çalışmaları 1999 yılında başlamış, tasarı 2005 yılında tamamlanarak kamuoyunun değerlendirilmesine sunulmuş ve nihai metin 2011 yılında resmi gazetede yayımlanmıştır. Kanun, kamuoyuna duyurulmasının ardından akademik camia, iş çevreleri ve hukuk otoritelerince kapsamlı bir eleştiri almış ancak beklentilerin aksine bu eleştirilerin küçük bir kısmı dikkate alınarak kısmi değişikliğe uğramıştır. Bu durum, ortaya çıkan kanun metninin pek çok yönden yetersiz olmasına neden olmuş ve kanunun uygulanabilme kabiliyetini azaltmıştır. Tasarı üzerinden yapılan eleştirilerin göz ardı edilerek yanlışlıklarda ısrar edilmesi ve tasarının bu şekilde yasalaşması yukarıda kapsamlı olarak eleştirilmiştir. Kanunun yapım aşamasının ve ticari hayata getirdiği yeniliklerin incelendiği ikinci bölüm ile bağımsız denetime ilişkin maddelerin tek tek ele alındığı üçüncü bölümde kanunun ana felsefesi, maddelerin tasarımı, dizilişi, kullanılan dil, kanunun Türk ticari hayatına getirdiği artı ve eksiler, hükümlerin uygulanabilirlikleri, ikincil düzenlemelerle olan uyumu yeri geldikçe eleştirilmiştir. Aşağıda da bu eleştirilerin bir özeti sunulacaktır.

Dünya genelinde ve özellikle batı ülkelerinde 20 nci yüzyılın başından itibaren yaşanan ekonomik ve teknolojik gelişmeler ve art arda gelen büyük şirket iflasları tüm dünya ülkeleri açısından ticaret hukuku alanında yeni bir düzenleme yapma ihtiyacı doğurmuştur. Avrupa ülkeleri ve Amerika Birleşik Devletleri bu ihtiyacı kısa zamanda fark etmiş ve yasal düzenlemelerini kendi ekonomik aktörleri ve fonksiyonlarıyla uyumlu olacak şekilde ivedilikle güncellemişlerdir. Batı ülkelerinin yapmış olduğu hukuki düzenlemeler ülke gerçeklerine, ihtiyaçlarına ve beklentilerine tam uyumlu olarak yapıldığı için bu teorik düzenlemeler uygulanabilme imkânı kazanmış ve böylece kurumsallaşmayı, hesap verilebilirliği ve şeffaflığı en üst seviyede sağlayabilmiştir. Ülkemiz açısından da hukuki güncellemeler zorunluluk halini almasına rağmen özellikle ticaret hukuku alanında ağır bir ilerleme sürecinden geçilmiş ve yapım çalışmaları ancak 20 nci yüzyılın sonunda başlayabilmiştir. Ne yazık ki ticaret hukuku alanında yapılan düzenlemelerin itici gücü ülkenin ekonomik aktörlerinin

şeffaflaşmasına katkı sağlamaktan ziyade Avrupa Birliği tam üyelik sürecinde hukuki düzenlemeleri AB hukukuyla uyumlaştırma çabaları olmuştur. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda bağımsız denetim alanında yapılan düzenlemeler AB otoritelerinin de beklentisi doğrultusunda birlik hukukuna paralel olacak şekilde ele alınmıştır. Bu durum elbette müzakere eden ülke konumunda olan Türkiye açısından sevindirici olmuştur. Ancak Kanunun metninden anlaşıldığı kadarıyla Avrupa Birliği düzenlemeleri ülke şartlarına uyumlaştırmadan ülke içi hukuki düzenlemelere aktarmıştır. Bu durum ticaret hukuku açısından en fazla eleştirilmesi gereken konudur. Zira hukuki açıdan mükemmele yakın bir düzenleme yapmak uygulanabilme fırsatı yakalayamıyorsa hiçbir anlam ifade etmemektedir. Türkiye' nin ekonomik serüveni, ekonomik aktörleri arasındaki ilişkileri, kurumlarının yapıları, ülke içi gelenekler ve bağımsız denetim alanında gereken altyapı AB ülkelerinden oldukça farklıdır. Dolayısıyla AB düzenlemelerinin Türkiye gerçekleri, ihtiyaçları ve beklentileriyle uyumlaştırılmadan iç hukuka aktarılması yapılan düzenlemelerin uygulanabilme kabiliyetini azaltmıştır. Örneğin Alman hukukunu referans alan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu Türkiye' deki şirketlerin çok önemli bir kısmının bugüne kadar zorunlu bağımsız denetim ile tanışmamış olmasını, bağımsız denetim alanında kural koyucu yetkili ve birikimli bir kurumun var olmamasını ve nihayet gereken yeterlilikte ve sayıda bağımsız denetçinin mevcut olmamasını tamamen göz ardı ederek Alman hukukunda olduğu gibi büyük ve orta ölçekteki şirketlerin tamamını ve hatta bir adım daha öte giderek küçük ölçekli şirketleri bağımsız denetim kapsamına almıştır. Bu düzenleme her ne kadar modern olsa dahi ülke içi şartlara uyum sağlayamadığı ve bu düzenlemeleri hayata geçirecek altyapı mevcut olmadığı için uygulanmadan değiştirilmek zorunda kalmıştır.

6102 sayılı Kanunun yapım sürecinde yaşanan sıkıntılar değiştirilme sürecinde de aynen devam etmiştir. Kanun, ana felsefesine sadık kalınarak ülke şartlarına uyumlu olacak şekilde değil iş çevrelerinin çıkarları ve beklentileri doğrultusunda ana felsefesine tamamen yabancılaşarak değiştirilmiştir. Kanun metninde yapılan değişiklikler, eklemeler ve çıkartmalar neticesinde Kanun bambaşka bir görünüm kazanmıştır. Elbette Kanunun ülke çıkarlarından ziyade ekonomik aktörlerin çıkarlarını göz önünde bulundurarak bunların istekleri doğrultusunda şekil değiştirilmesi kanun açısından eleştirilmesi gereken bir başka önemli konudur. Zira yapılan değişikliklerle kanunun Türkiye şartlarına uyumlaştırılarak uygulanabilme kabiliyetinin artırılması beklenirken

bağımsız denetim alanında beklenen katma değer ortadan kaldırılarak sistemin eski düzenlemeye göre daha geriye gitmesine neden olunmuştur.

Resmi gazetede yayımlandığı tarihten bugüne kadar 6102 sayılı Kanunda yedi ayrı kanunla yapılan değişiklikler kanun metninin adeta bir yapboz tahtasına dönüşmesine yol açmış, sonradan yapılan müdahaleler kanun metnindeki bütünselliği bozmuştur. Kanunun yapım aşaması tamamlandıktan sonra kanuna bağlı ikincil düzenlemeler yapılmış ancak kanun metninde daha sonraki tarihlerde yapılan değişiklikler neticesinde ikincil düzenlemelerle kanun arasındaki uyum da ortadan kalkmıştır. 6102 sayılı Kanunun gerekçesinde yeni bir kanuna ihtiyaç duyulmasının nedenlerinden biri 6762 sayılı Kanunun diğer kanunlarla uyum gösterememesi şeklinde açıklanmış, yeni bir düzenleme ile bu eksikliğin giderilebileceğine inanılmış ancak gelinen son noktada Kanun üzerinde yapılan değişiklikler, eklemeler ve çıkartmalar neticesinde amacın dışına çıkmış ve mevzuattaki uyumsuzluk muhafaza edilmiştir. Bu durum elbette ki ticaret kanunundan beklenen verimi azaltmış ve bir kafa karışıklığını beraberinde getirmiştir.

6102 sayılı Kanunda 6762 sayılı Kanuna nazaran güncel Türkçe kullanılmış ve hatta bazı maddelerin yalnızca güncel Türkçeye aktarılmasıyla yetinilmiştir. Kanunda güncel dil kullanılmış olmasına ve tasarı gerekçesinde kullanılan dilin arı ve güzel bir Türkçe olduğu iddia edilmesine rağmen anlatımdaki eksiklik ve maddelerin sıralanışındaki düzensizlik dikkat çekicidir. Kanunda bağımsız denetim konusunun düzenlendiği maddeler incelendiğinde kullanılan dil ve ifadenin rahatsız edecek şekilde yetersiz olduğu göze çarpmaktadır. Bu yetersizlik okuyucunun kanun maddesinde anlatılmak istenen hükmü tam olarak anlayamamasına neden olmuştur. Kanun maddeleri her ne kadar gerekçelendirilmiş ve bu gerekçelerde madde ile ulaşılmak istenen sonuç açıklanmaya çalışılmış olsa dahi madde metni ile madde gerekçesindeki anlam farklılıkları okuyucuyu daha fazla anlam karmaşasına itmiştir.

Dilde yaşanan karmaşa maddelerin dizilişinde de görülmektedir. Kanunun sistematığı doğru kurulamadığından birbiriyle bağlantılı ve birbirini tamamlar nitelikteki hükümler art arda dizilmemiş böylece bütünsellik kaybedilmiştir. Örneğin yalnızca bağımsız denetimin açıklandığı bölümde yapılan değişiklikler sonucu Gümrük ve Ticaret Bakanlığının yapacağı denetim de düzenlenmiş böylece bölümdeki bütünsellik kaybolmuştur. Bunun dışında Kanunda önce denetçinin seçimi ve görevden alınması

anlatılmış daha sonra denetçi olabilecekler açıklanmıştır. Hâlbuki önce denetçi olabilecekler açıklanarak alan daraltılmalı daha sonra denetçi olabileceklerin nasıl seçilecekleri ve seçilen denetçilerin nasıl görevden alınabilecekleri anlatılmalıdır. Kanunda ayrıca birbiriyle bağlantılı ve birbirinin ardılı niteliğindeki maddeler arasında başka bir konuyu düzenleyen maddeler yer almıştır. Görüş yazılarının açıklandığı maddeden sonra denetçilerin sır saklamadan doğan sorumluluğunun düzenlenmesi ardından şirket ile denetçi arasındaki görüş ayrılıklarının ele alınması da kanunun sistematigi açısından eleştiriyeye açıktır.

Kanunun sistematigiindeki diğer yanlış ise birbirini tamamlar nitelikte olmayan konuların aynı madde içinde düzenlenirken birbirini tamamlar nitelikteki konuların farklı maddeler içinde düzenlenmiş olmasıdır. Örneğin denetçi olabilecekleri açıklayan maddede hem denetçinin tanımı yapılmış ve denetçi olamayacaklar sıralanmış hem de denetçi rotasyonuna ve denetimde hizmet sınırlamasına ilişkin düzenleme yapılmıştır. Hâlbuki denetçi rotasyonunun ve denetimde hizmet sınırlamasının ayrı maddelerde düzenlenmesi hem sistematik açısından doğru bir uygulama olacak hem de konuların önemini vurgulamaya yardımcı olacaktır. Denetçi rotasyonunun ve denetimde hizmet sınırlamasının Avrupa ülkelerinin hukuki düzenlemelerinde olduğu gibi denetçinin bağımsızlığı ana başlığı altında incelenmesi de uygun bir yöntem olacaktır. Zira bu konular denetçinin ve denetimin bağımsızlığını doğrudan etkilemektedir.

Avrupa Birliği düzenlemelerinde de özellikle denetçinin denetlenen şirkete bağımsız denetim dışında başkaca bir hizmet vermesinin yasaklanması denetimin bağımsızlığı için bir ön şart olarak benimsenmiştir. Bu amaçla Avrupa Parlamentosunda 3 Nisan 2014 tarihinde onaylanan Denetim Yönergeleri ve Direktifleri düzenlemesinde bağımsız denetim şirketinin bir denetlenen şirkete aynı hesap döneminde denetim hizmeti yanında eş zamanlı olarak vergi danışmanlığı dâhil olmak üzere çeşitli vergi hizmetleri vermesi durumunda da bu denetim şirketinin bağımsızlığını kaybedeceği belirtilmiştir. AP yaptığı son düzenleme ile bağımsız denetim açısından son derece isabetli bir karar vererek Türk hukukundan farklı olarak vergi denetimini de hizmet sınırlaması kapsamında değerlendirmiştir. 6102 sayılı TTK' nın Türk hukukunu AB müktesebatına tam uyumlu olacak şekilde değiştirmeyi hedeflemesi ilgili maddenin Avrupa Parlamentosu tarafından yapılan son düzenlemeye uygun olacak şekilde değiştirilmesi

dolayısıyla vergi denetiminin de hizmet sınırlaması kapsamında değerlendirmesi beklentisi yaratmaktadır

6102 sayılı Kanun öncelikle bağımsız denetimi ana hatlarıyla açıklamış, daha sonra konu ve kapsamı ayrıntılandırmış, denetçilerin seçimini, görevden alınmalarını, rotasyonunu incelemiş, denetim raporunu ve raporda yer alacak görüşleri irdelemiş ve denetçinin sorumluluğunu düzenlemiştir. Bu durum Kanunun, bağımsız denetimle inilti her konuya değinerek ayrıntılı olarak düzenlendiği yanılgısı yaratmaktadır. Ancak derinlemesine bir inceleme yapıldığında ve gelecekte ortaya çıkabilecek muhtemel sorunlar düşünüldüğünde Kanunun bu sorunlara cevap vermekten oldukça uzak olduğu görülmektedir. Örneğin Kanun dokuz ayrı fıkrada denetçinin genel kurul tarafından seçimini, yönetim kurulu tarafından seçimini, mahkeme tarafından atanmasını düzenlemiş ancak atanan denetçinin görevi kabul etmemesi halinde başvurulacak yolu açıklamamıştır. Bağımsız denetime ilişkin maddelerin oldukça yüzeysel olarak ele alınması, yaşanacak muhtemel bir karmaşada bir çözüm adresinin gösterilmemesi ileride yaşanacak sorunları ve karmaşayı sürpriz olmaktan çıkarmıştır.

Kanuna yönelik yapılan bu eleştiriler elbette ki 6102 sayılı Kanun ile ihtiyaç olduğu üzere bağımsız denetim alanında yeni ve modern bir düzenleme yapıldığı ve bu düzenlemelerle ülke ekonomisine yön veren ticari aktörlerin kurumsallaşmasına katkıda bulunularak hesap verilebilirliğin ve şeffaflığın artırılacağı yönündeki görüşümüzle çelişmemektedir.

6102 sayılı Kanunun bağımsız denetime ilişkin düzenleme yaptığı maddelerin yukarıda özetlenen eleştiriler dikkate alınarak bütünsellik arz edecek şekilde ve ilkesel sapma olmadan yeniden gözden geçirilmesi kanunun uygulanabilirliğinin artırılması ve vaat ettiğini sunabilmesi açısından faydalı olacaktır. Önemle belirtmek gerekir ki tüm anonim şirketlerin bağımsız denetime tabi olması ilkesine sadık kalınması ve TTK m. 397/5' te düzenlenen Gümrük ve Ticaret Bakanlığının yapacağı denetime ilişkin yasal düzenlemenin ivedilikle yapılması gerekmektedir. Bağımsız denetim benzeri ve fakat kural ve uygulamaları daha hafif olması beklenen bu denetim bir yandan kayıt dışılığı azaltacak, sağlıklı ve güvenli bir büyüme sağlayacak bunun yanı sıra meslek mensuplarına yeni bir mesleki uygulama alanı yaratacaktır.



## KAYNAKÇA

### KİTAPLAR

- Altaş, Soner, *Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Şirket Denetimi Denetçi ve Özel Denetçi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2012.
- Arkun, Osman Fikret, *İşletmelerde Muhasebe Denetimi*, İ.İ.T.İ.A. Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, İstanbul 1980.
- Bozkurt, Nejat, *Muhasebe Denetimi*, Alfa Basın Yayın Dağıtım Ltd. Şti, İstanbul 1999.
- Çömlekçi, Ferruh, *Muhasebe Denetimi*, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Eskişehir 1978.
- Ercan, Tayfun, *Yeni Ticaret Kanununun Getirdiği Başlıca Yenilikler ve Mali Hukuka Etkileri*, Adalet Yayınevi, Ankara 2012.
- Fırat, Alaattin ve Fatih Gökbayrak, *Yeni Türk Ticaret Kanunu (6102 Sayılı Kanun): Ticaret Hukuku ve Ticaret Şirketlerine Getirilen Yenilikler*, İstanbul Gelişim Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2012.
- Gürbüz, Hasan, *Muhasebe Denetimi*, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul 1995.
- Güredin, Ersin, *Denetim ve Güvence Hizmetleri SMMM ve YMM' lere Yönelik İlkeler ve Teknikler*, Arıkan Basım Yayın Dağıtım Ltd. Şti., İstanbul 2007.
- Güvemli, Oktay, *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi (4. Cilt) Cumhuriyet Dönemi XX. Yüzyıl*, Avcıol Yayınları, İstanbul 2001.
- Hesap Uzmanları Derneği, *Denetim İlke ve Esasları 1. Cilt*, Euromat Entegre Matbaacılık A.Ş., İstanbul 2004.
- Kardeş Selimoğlu, Seval, Mehmet Özbirecikli, Ganite Kurt, Şaban Uzay, Ali Alagöz ve Serap Yanık, *Muhasebe Denetimi*, Gazi Kitapevi, Ankara 2008.
- Kaval, Hasan, *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri ile Muhasebe Denetimi*, Gazi Kitabevi, Ankara 2008.

- Kendigelen, Abuzer, *Yeni Türk Ticaret Kanunu: Değişiklikler, Yenilikler ve İlk Tespitler*, On İki Levha Yayınları, İstanbul 2011.
- Kendigelen, Abuzer, *Yeni Türk Ticaret Kanunu: Değişiklikler, Yenilikler ve İlk Tespitler*, On İki Levha Yayınları, İstanbul 2012. (1)
- Kendigelen, Abuzer, *Türk Ticaret Kanunu ve İlgili Mevzuat*, Levha Yayınları, İstanbul 2013.
- Kepekçi, Celal, *Bağımsız Denetim*, Avcıol Basım Yayın, İstanbul 2004.
- Köksal, Aytaç, *Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Sermaye Piyasası Mevzuatı Bankacılık Mevzuatı Açısından ve Karşılaştırmalı Olarak Bağımsız Denetim Sözleşmesi*, Beta Yayınevi, İstanbul 2009.
- Mutluer, M. Kamil, M. Selçuk Uslu ve Ziyaettin Bildirici, *Sermaye Şirketlerinin Denetimi*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2013.
- Öncü, Ekrem, Taylan Şahin ve Baran Umut Baycan, *Yeni Türk Ticaret Kanunu, Denetim Kontrol Revizyon Yayınları*, , Ankara 2012.
- Özkorkut, Korkut, *6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Açısından Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim*, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara 2013.
- Poroy, Reha, Ünal Tekinalp ve Ersin Çamoğlu, *Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku*, Arıkan Basım Yayın Dağıtım, İstanbul 2005.
- Pulaşlı, Hasan, *6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununa Göre Şirketler Hukuku Şerhi Cilt 1*, Adalet Yayınevi, Ankara 2011.
- Soykan, İsmail Cem, *Anonim Ortaklıklarda Organ Yokluğu*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2012.
- Tekinalp, Ünal, *Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku*, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2013.
- Türedi, Hasan, *Denetim*, Celepler Matbaacılık, Trabzon 2001.
- Yazıcı, Mehmet, *Bağımsız Muhasebe ve Denetleme Mesleği Üzerine Araştırma*, Yüksek Ticaret Mezunları Derneği Yayını, İstanbul 1986.

Yereli, Ayşe ve Burak Özdoğan, *Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*, Celal Bayar Üniversitesi, Manisa 2009.

## **SÜRELİ YAYINLAR**

Acar, Durmuş ve Serpil Senal, “Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu’ nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Ekim 2011, s. 33-50.

Aksoy, Tamer. “Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısındaki Muhasebe ve Denetime İlişkin Maddelere Yönelik Görüş ve Değerlendirmeler”, *Ankara SMMMO Bülten Dergisi*, Sayı 159, Mart-Nisan 2005, s. 5-15.

Altaş, Soner. “Yeni Türk Ticaret Kanuna Göre Anonim Şirket Yönetim Kurulunun Yapısı ve Üyelerinin Nitelikleri”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 104, Mart-Nisan 2011, s. 109-120.

Altaş, Soner. “Ticaret Şirketlerinde Bakanlık Denetimi ve İlgililerin Yükümlülükleri”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 117, Mayıs-Haziran 2013, s. 89- 97.

Arıkan, Yahya. “Muhasebe Mesleğinin Geleceği ve TÜRMOB Bağımsız Denetim Merkezi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 101, Eylül-Ekim 2010, s. 7-13.

Arıkan, Yahya. “Yeni TTK’ da ‘Budama’ ve Bağımsız Denetim’ de ‘Tarihi Sorumluluk’”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 112, Temmuz- Ağustos 2012, s. 9-14

Arıkan, Yahya ve Batuhan Güvemli, “Türkiye’ de Muhasebe Mesleğinin Gelişimi ve İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirle Odası”, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmacıları Dergisi*, Sayı 5, Temmuz 2013, s. 33-67.

Armağan, Ramazan. “Gelir Vergisinde Hayat Standardı Esası”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt 8, Sayı 1, 2003, s. 265-282.

Arslan, Erdoğan. “Bağımsız Denetimde Rotasyon Karmaşası”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 99, Mayıs-Haziran 2010, s. 201-228.

Arslan, Erdoğan. “Yeni Türk Ticaret Kanunu’ na Göre “Denetçinin” Niteliği”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 104, Mart-Nisan 2011, s. 73-108.

- Aygören, Hakan ve Emin Kurtcebe, “Yeni Türk Ticaret Kanunu’ nun Bağımsız Denetim, Uluslararası Muhasebe Standartları, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Basel II Kriterleri Yönüyle Genel Değerlendirmesi”, *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı 6, 2010, s. 1-9.
- Başer, Metin. “Muhasebe Mesleğinin Örgütlenmesinde Türkiye”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 47, Nisan-Mayıs-Haziran 1999, s. 1-6.
- Başpınar, Ahmet. “Türkiye’ de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, *Maliye Dergisi*, Sayı 146, Mayıs-Ağustos 2004, s. 42-57.
- Bayazıtlı, Ercan. “Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartlarının Türkiye Uygulaması”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, Cilt 46, Sayı 3, Eylül 1991, s. 143-193.
- Bezirci, Muhammet ve Fehmi Karasioğlu, “Türkiye’ de Denetimin Tarihsel Gelişimi”, *Selçuk Üniversitesi İ.İ.B.F. Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Sayı 21, 2011, s. 571-592.
- Bostancı, Serpil. “Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 59, Nisan-Mayıs-Haziran 2002, s. 1-8.
- Bozdemir, Enver. “Sermaye Şirketlerinde Bağımsız Denetimin Zorunluluğuna İlişkin Yasal Düzenlemeler ve Güncel Gelişmeler”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 118, Temmuz-Ağustos 2013, s. 67-85.
- Calhoun Charles H. “A.B.D.’ de Muhasebe Mesleği, Gelişimi, Mevcut Durumu, 21. Yüzyıl İçin Beklentiler”, (Çev. Ahmet Köse), *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 4, 1999, s. 32-36.
- Can, Ahmet Vecdi. “Luca Pacioli “Muhasebenin Babası” Mıdır?”, *Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı 12, 2007, s. 1-15.
- Can, Ahmet Vecdi. “Krizin Muhasebesi ve Muhasebenin Krizi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 97, Ocak-Şubat 2010, s. 21-48.

- Çalışkan, Ali. “Sekizinci Yönerge Çerçevesinde Avrupa Birliğinde Bağımsız Denetim”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 63, Ekim-Aralık 2006, s. 51-58.
- Çapraz, Kasım. “Yeni Türk Ticaret Kanunu İle Gelen Yenilikler”, *Bursa SMMMÖ Bilanço Dergisi*, Sayı 144, Ocak-Şubat 2013, s. 52-55.
- Çarıkçioğlu, Peyami. “Türkiye’ de Muhasebe Denetiminin Gelişimi”, *I. Türkiye Muhasebe ve Denetim Sempozyumu*, İSMMMÖ Yayın No 16, 6-8 Nisan 1995, s. 149-155.
- Demir, Şeref. “Türk Ticaret Kanunundaki Değişikliklerin Muhasebe ve Vergilendirme Yönüyle Değerlendirilmesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 104, Mart-Nisan 2011, s. 43-70.
- Demirbilek, Müslüm. “İngiltere’ de Muhasebe Uzmanlığı Mesleği”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 68, Nisan 1987.
- Doğrusöz, Bumin. “Yeni Türk Ticaret Kanunu’ nun İhdas Ettiği Suçlar, Cezaları ve Olası Sorunlar”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 228, Aralık 2011.
- Doğrusöz, Bumin, Öznur Onat ve Funda Tunçel Töralp, “Türk Ticaret Kanunu Ticari İşletme, Ticaret Şirketleri Kıymetli Evrak Hükümleri”, *Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği Yayını*, Cilt 1, 2011 s. 526-549.
- Dönmez, Adnan. “Bağımsız Denetimde Denetçi Rotasyonunun Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Açısından Değerlendirilmesi”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt 12, Sayı 3, Eylül 2010, s. 145-164.
- Dönmez, Adnan ve Ayten Ersoy, “Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi”, *Bilig Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı 36, Ocak 2006, s. 69-91.
- Dönmez, Adnan, Başak Berberoğlu ve Ayten Ersoy, “Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları- AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması”, *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt 5, Sayı 9, 2005, s. 52-78.

- Erhan, Deniz Umut. “Yeni Türk Ticaret Kanunu Ortamında Elektronik Raporlama Tekniklerinin Finansal Raporlama ve Denetime Katkısı”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt 14, Sayı 3, Eylül 2012, s. 157-176.
- Gürbüz Usluel, Aslı Elif. “Yeni Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Ticaret Ortaklarının Birleşme, Bölünme ve Tür Değiştirmesinde İşlem Denetçisi ve Hukuki Sorumluluğu”, *Batider*, Cilt 27, Sayı 2, Haziran 2011, s. 123-153.
- Gürbüz Usluel, Aslı Elif. “Yeni Türk Ticaret Kanunu Bağlamında Anonim Ortaklıklarda Kamu Denetiminin Değerlendirilmesi”, *Batider*, Cilt 28, Sayı 1, Mart 2012, s. 157-190.
- Gürel, Murat. “Gümrük ve Ticaret Bakanlığı’ nın “Siciller Arası İşbirliği” ile “İzne Tabi Şirketler” Tebliğlerinin Denetime İlişkin Hükümleri Hakkında Bir İnceleme”, *Batider*, Cilt 28, Sayı 4, Aralık 2012, s. 247-253.
- Güvemli, Oktay. “Türkiye’ de Muhasebe Örgütünün Kuruluşu ve Gelişmesi”, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmacıları Dergisi*, Sayı 1, Temmuz 2011, s. 129-145.
- Güvemli, Oktay. “Osmanlıda Devlet Muhasebesi Mesleğinin Özellikleri”, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmacıları Dergisi*, Sayı 6, Ocak 2014, s. 227-233.
- Güvemli, Oktay, Arif Aytulun ve Bülent Şişman, “Türkiye’ de Muhasebe Mesleğinin Gelişmesi ve İlk Meslek Örgütlenmesi: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği – 1942”, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmacıları Dergisi*, Sayı 4, Ocak 2013, s. 19-49.
- Güvemli, Oktay ve Mehmet Özbirecikli, “Türkiye’ de Bağımsız Muhasebe Denetiminin Gelişim Süreci 1990-2011”, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmacıları Dergisi*, Sayı 1, Temmuz 2011, s. 146-180.
- Güven, Şirin. “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Anonim Şirketler Hukukunda Özel Denetim”, *Çankaya University Journal of Law*, Cilt 8, Sayı 2, Kasım 2011, s. 133–175.

- Haftacı, Vasfi ve Cemkut Badem, “Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebe Mesleğini İlgilendiren Genel Düzenlemeler”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 50, Nisan 2011, s. 1-16.
- Hiçşaşmaz, Mazhar. “Muhasebe Tekniğinin Tarihi Tekâmülünde Bir Merhale: Basit Usul”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, Cilt 11, Sayı 3, Eylül 1956, s. 351-369.
- Kaplan, İbrahim. “Bağımsız Denetim Kuruluşu Yönetim Kurulu ve Denetçileri ile Bağımsız Denetim Kuruluşunun Hukuki Sorumluluğu”, *Batider*, Cilt 28, Sayı 2, Haziran 2012, s. 5-48.
- Karakoç, Mehtap. “Türk Ticaret Kanunu İle Birlikte Bağımsız Denetimde Meydana Gelen Gelişmeler”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 59, Temmuz 2013, s. 17-38.
- Karasu, Rauf. “Yeni Bir Düzenleyici ve Denetleyici Kurum: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu”, *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt 47, Sayı 1, Mart 2014, s. 79-105.
- Kayım, Ali. “1984’ ten 2006’ ya Avrupa Birliği’ nde Yasal (Mali) Denetim: Revize 8. Direktif Neler Getiriyor?”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 76, Haziran-Temmuz 2006, s. 147-155.
- Kendigelen, Abuzer. “Yeni Türk Ticaret Kanununun Genel Olarak Değerlendirilmesi ve Başlangıç Hükümleri”, *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 16, Sayı 3-4, Aralık 2012, s. 1-29. (2)
- Khan, M. Arkam. “Yeni Başlayanlar İçin Denetime Giriş”, (Çev. Faruk Eroğlu), *Sayıştay Dergisi*, Sayı 19, Ekim-Aralık 1995, s. 15-30.
- Memiş, Tekin. “Şirketler Hukukunda Denetim”, *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 16, Sayı 3-4, Aralık 2012, s. 151-186.
- Moray, Serbay. “Bağımsız Denetim Yaptırmak Zorunda Olan Şirketler ve 6455 sayılı Kanun ile Bu Denetim Kapsamı Dışında Kalan Anonim Şirketlere İlişkin Getirilen Hükümler”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 117, Mayıs-Haziran 2013, s. 139-146.

- Moroğlu, Erdoğan. “Başbakanlık’ a Sunulan Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’ na İlişkin Genel Değerlendirme”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı 61, Kasım-Aralık 2005, s. 35-46.
- Özbirecikli, Mehmet. “Türkiye’ de Ticaret Kanunlarında Denetim Anlayışı Üzerine Bir İnceleme”, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmacıları Dergisi*, Sayı 4, Ocak 2013, s. 152-166.
- Özel, Salih. “Tük Ticaret Kanunu Tasarısı Taslağı ve Muhasebe ve Denetimin Önemi”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 153, Eylül 2005.
- Özkorkut, Korkut. “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’ na Göre Anonim Şirketlerin Denetiminde Yeni Bir Dönem: Bağımsız Denetleme Kuruluşları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler”, *Batider*, Cilt 23, Sayı 2, Haziran 2005, s. 29-69.
- Özkorkut, Korkut. “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununa Etkileri”, *Batider*, Cilt 27, Sayı 4, Aralık 2011, s. 15-47.
- Özkorkut, Korkut. “Avrupa Komisyonu’ nun 2012 Yılı Türkiye İlerleme Raporunun Şirketler Hukuku Faslını Finansal Raporlama ve Denetim Açısından Doğru Okumak”, *Batider*, Cilt 28, Sayı 4, Aralık 2012, s. 243-246.
- Sağmanlı, Metin ve Çağla Ersen, “Avrupa Birliği 8 No’ lu Yönergesi Çerçevesinde Denetim Mesleği İle İlgili Uyumlaştırma Çalışmaları”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 59, Nisan-Mayıs-Haziran 2002, s. 22-27.
- Sağmanlı, Metin ve Çağla Ersen Cömert, “Denetçi Olarak Atanabilme Kriterleri ve Bu Konudaki Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Hükümlerinin Alman Ticaret Kanunu İle Karşılaştırılması”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 98, Mart-Nisan 2010, s. 41-69.
- Seviğ, Veysi; “Kayıt Tutma ve Denetim Açısından Yeni Ticaret Yasa Tasarısı”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 70, Ocak-Şubat-Mart 2005, s. 14-22.



- Sevim, Şerafettin, Tansel Çetinoğlu ve Niyazi Kurnaz; “Avrupa Birliği Müzakereleri Sürecinde AB 8. Yönergesi Kapsamında Türkiye’de Denetim ve Denetçilik Mesleğinin Durumu: AB Müzakereleri Denetim İçin Bir Fırsat Mıdır?” *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 74, Ocak-Şubat-Mart 2006, s. 44-77.
- Sipahi, Barış ve İsmail Küçük, “Türk Ticaret Kanunları ve Muhasebenin Gelişimine Etkilerinin 160 Yıllık Öyküsü”, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmacıları Dergisi*, Sayı 1, Temmuz 2011, s. 181-193.
- Süer, Ayça Zeynep. “Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrası Gelişmeler”, *VI. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu*, İSMMMO Yayın No 49, 2004, s.112-126.
- Taşdelen, Nihat. “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’ na Göre Ticari Defterler”, *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 3, Sayı 1, 2012, s. 257-295.
- Uluslan, Hikmet, Elçin Eren ve Çağrı Köylü, “6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)’ nun Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 55, Temmuz 2012, s. 11-34.
- Ulusoy, Yasin. “Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetimin Fonksiyonları ve Denetçi Bağımsızlığı”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 7, Sayı 2, 2005, s. 265-300.
- Uzay, Şaban. “Denetçilerin Denetiminde Yeni Bir Model Olarak Kamu Gözetim Kurulu ve Türkiye’ de Uygulanabilirliği”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt 8, Sayı 4, 2006, s. 175-210.
- Uzay, Şaban. “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu ve Meslek Mensupları”, *Kayseri SMMM Odası Erciyes Dergisi*, Sayı 8, Ocak 2012, s. 52-56.
- Uzay, Şaban, Ahmet Tanç ve Mehmet Erciyes, “Türkiye’ de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe- 1”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 95, Eylül-Ekim 2009, s. 125-140. (1)

- Uzay, Şaban, Ahmet Tanç ve Mehmet Erciyes, “Türkiye’ de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe- 2”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 96, Kasım-Aralık 2009, s. 129-145. (2)
- Ülker, Sema. “Almanya’ da Muhasebe Mesleği, Sınıflandırılması, Yetki ve Sorumlulukları”, *III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, İSMMMMO Yayın No 20, 30 Nisan- 4 Mayıs 1997, s. 32-54.
- Yalkın, Yüksel Koç. “Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) ve Ulusal Standartların Geliştirilmesi”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, Cilt 50, Sayı 1, Mart 1995, s. 259-270.
- Koç Yalkın, Yüksel, Volkan Demir ve Defne Demir, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye’de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Özel Sayı 17. Dünya Muhasebe Kongresi, Kasım 2006, s. 291-307.
- Yavaş, Abdullah. “Denetlenen Şirket Açısından Yeni TTK’ da Denetim”, *Sermaye Piyasası Dergisi*, Sayı 7, Eylül 2011, s. 37-52.
- Yavuz, Mustafa. “Yeni Türk Ticaret Kanununda Şirketler Hakkında Öngörülen Adli Cezalar”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 114, Kasım-Aralık 2012, s. 149-158.
- Yavuz, Mustafa. “Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler Üzerinde Kamu Denetimi ve Gözetimi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 107, Eylül-Ekim 2011, s. 147-162.
- Yıldırım, Suat. “Türk Ticaret Kanunu’ na Göre Anonim Şirketlerde Denetçi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 106, Temmuz-Ağustos 2011, s. 43-52.
- Yücel, Göksel. “Muhasebenin Çağlar Boyunca Gelişimi”, *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, Cilt 11, Sayı 1, Nisan 1982, s. 217-227.
- Zaif, Figen. “Avrupa Birliği Denetim ve Denetçiye İlişkin Esasların Uyumlaştırılması (Harmonizasyon) Çalışmaları”, *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 6, Sayı 3, 2004, s. 153-177.

## TEZLER

- Bayraktar, Ahmet, *Türkiye' de Muhasebe Hileleri Tarihi*, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne 2007 (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi)
- Senal, Serpil, *Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurumu'nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma*, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta 2011 (Yayımlanmış Doktora Tezi)

## İNTERNET KAYNAKLARI

- Başagaç, H. (2013). TTK ve Bağımsız Denetimde Geline Durum. <http://www.vergisorunlari.com.tr/yazi.aspx?yazino=79>, (Erişim Tarihi: Ocak 2014).
- BDDK. (2014). Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Tanıtım Kitapçığı. [http://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Kurum\\_Bilgileri/BDDK\\_Hakkinda/5802bddk\\_kitapcik\\_14\\_07\\_2014\\_tur.pdf](http://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Kurum_Bilgileri/BDDK_Hakkinda/5802bddk_kitapcik_14_07_2014_tur.pdf) (Erişim Tarihi: Kasım 2014).
- Odman Boztosun, N.A. (2012). Yeni Türk Ticaret Kanunu' nda Denetçinin Sorumluluğu, Alman Sistemi mi, İsviçre Sistemi mi? <http://arslanlibilimarsivi.com/sites/default/files/makale/AyseOdmanBoztosun.pdf> (Erişim Tarihi: Mart 2013).
- Cengiz, Ö. (2011). Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Lav Edildi. <http://www.muhasbevergi.com/yazdir.aspx?mid=252> (Erişim Tarihi: Ocak 2013).
- CGS Center. (2011). Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ve 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu' nun Getirdikleri. [http://www.cgscenter.org/Eklenti/2,ufrs-ve-ttknin-getirdikleriozel-bultenpdf.pdf?0&\\_tag1=D0E613F2149B9BB5DC38D93024B1555B31AE8E2F&refer=3ED921E8F29E4AB480796D3C8CBF001F3D79AA11A2A88772CA3C5B589B717A61](http://www.cgscenter.org/Eklenti/2,ufrs-ve-ttknin-getirdikleriozel-bultenpdf.pdf?0&_tag1=D0E613F2149B9BB5DC38D93024B1555B31AE8E2F&refer=3ED921E8F29E4AB480796D3C8CBF001F3D79AA11A2A88772CA3C5B589B717A61) (Erişim Tarihi: Ocak 2013).

- Çakıl, Â.U. (2012). Bir Hayalin Sonu... Yeni Türk Ticaret Kanunu!  
<http://www.alomaliye.com/2012/a-utku-cakil-turk-ticaret-kanunu.htm> (Erişim Tarihi: Ocak 2013).
- Deloitte. (2012). Yeni TTK İle Ticaret Hayatında Yeni Bir Dönem Başladı. Yükümlülüklerinizi Biliyor musunuz?  
[http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/2012/ttk\\_ttknewsletter\\_temmuz\\_030912.pdf](http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/2012/ttk_ttknewsletter_temmuz_030912.pdf) (Erişim Tarihi: Ocak 2013).
- Ekinci, İ. (2012). TTK' da Değişmesi İstenen 11 Madde. <http://www.dunya.com/ttkda-degismesi-istenen-11-madde-146058h.htm> (Erişim Tarihi: Mart 2013).
- GİB Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı. (2007). Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi.  
[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/tum\\_yonleriyle\\_vergi\\_incelemesi.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/tum_yonleriyle_vergi_incelemesi.pdf) (Erişim Tarihi: Şubat 2013).
- Kaya, A., ve Horasan E. (2012). Ticari Defterlere İlişkin Yeni Ticaret Kanunu Hükümlerinin Muhasebe Açısından Değerlendirilmesi.  
<http://e-dergi.marmara.edu.tr/maruhad/issue/viewIssue/5000001564/5000000571> (Erişim Tarihi: Aralık 2013).
- Mert, H., Azaltun, M. ve Taştan, H. (2012). Türk Ticaret Kanununun Tartışılan Boyutları Üzerine Bir Araştırma.  
<https://drive.google.com/viewerng/viewer?url=http://www.okan.edu.tr/media/9e/515be6fbaa6927613800099e/ttck-boyutlari-tartismasi.docx> (Erişim Tarihi: Mart 2013).
- Özkan, A.H. (2014). Akademisyenlerin Etik Eğitime Bakışı: Türkiye ve ABD Örneği.  
<http://dergipark.ulakbim.gov.tr/jyasar/article/view/5000066348/5000061854> (Erişim Tarihi: Ağustos 2014).
- Sanlı, N. (2011). Türkiye Muhasebe Forumu Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Kurumsallaşma.  
<http://www.turmob.org.tr/DBCContent.aspx?param=jbUSmVBIDVgaECQQkqjvpq1GB6MEBC8B8IXqqQI7rXwyrYdx9K6fmxijv7bheH6HFPg/H+6cuyPce/ZIGQLwwWOkYVIX747s> (Erişim Tarihi: Nisan 2014).

Özkorkut, K. (2014). Beterin Beteri Var, Bekleyin!  
<http://www.vergisorunlari.com.tr/yazi.aspx?yazino=98> (Erişim Tarihi: Kasım 2014).

Özkul, L. (2003). ABD Sermaye Piyasalarında Yaşanan Son Gelişmelerin ve ABD’ de Yürürlüğe Giren 2002 Tarihli Sarbanes-Oxley Kanunu’ nun Türk Sermaye Piyasası Açısından Değerlendirilmesi.  
<http://www.spk.gov.tr/yayingoster.aspx?yid=405&ct=f&action=displayfile&ext=.pdf> (Erişim Tarihi: Ağustos 2013).

TOBB, Türk Ticaret Kanunu Cilt 1, [http://www.tobb.org.tr/Documents/yayinlar/kanun-mevzuat-yonetmelik/turk\\_tic\\_kan\\_kitap\\_cilt\\_01.pdf](http://www.tobb.org.tr/Documents/yayinlar/kanun-mevzuat-yonetmelik/turk_tic_kan_kitap_cilt_01.pdf) (Erişim Tarihi: Şubat 2014).

Tuncer, N.S. (2012). Yeni TTK’ da Bağımsız Denetim.  
<http://www.vergidegundem.com/documents/10156/912141/VGARALIK2012.pdf> (Erişim Tarihi: Ocak 2014).

TÜRMOB TTK Raporu. Yeni Türk Ticaret Kanunu’ yla Dünya Liginde  
<http://www.turmob.org.tr/DBCContent.aspx?param=i3HHPI8eireGHfvzSs/az8sxD4dOBPmExBjmpf6QSXSA8d1SH575Kdd3oFtFISekqNZam2+kBhRNipwWF9RxAaQSJWTyflIH> (Erişim Tarihi: Şubat 2014).

Uzay, Ş. (2004). Türkiye’ de Denetçi Bağımsızlığı.  
[http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/suzay\\_d1e.pdf](http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/suzay_d1e.pdf) (Erişim Tarihi: Aralık 2013).

Ünal, M. (2012). 6102 Sayılı Yeni TTK’ nın Getirdiği Önemli Yenilikler ve Tacirlerin Öncelikli Olarak Yapmaları Gereken İşlemler. <http://www.kto.org.tr/d/file/kto-ticaret-kanunu-seminer---10-kasim-2012.pdf> (Erişim Tarihi: Temmuz 2014).

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32006L0043>

<http://kap.gov.tr>

<http://www.bddk.org.tr/>

<http://www.bugun.com.tr/son-dakika/bagimsiz-denetime-alinan-sirket--haberi/1310657>

<http://www.dunya.com/bakanliktan-23-sayfalik-ttk-savunmasi-146195h.htm>

<http://www.epdk.org.tr/>

[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2013/2013\\_Faaliyet\\_Raporu.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2013/2013_Faaliyet_Raporu.pdf)

<http://www.hurriyet.com.tr/ekonomi/18277140.asp>

<http://www.hurriyet.com.tr/ekonomi/20794067.asp>

<http://www.hurriyet.com.tr/ekonomi/21718312.asp>

<http://www.hurriyet.com.tr/yazarlar/19212320.asp>

<http://www.iso.org.tr>

<http://www.iso.org.tr/projeler/arastirmalar/turkiyenin-500-buyuk-sanayi-kurulusu/>

<http://www.kgk.gov.tr/>

<http://www.milliyet.com.tr/basbakan-talimat-verdi-ttk-acilen-yenileniyor/ekonomi/ekonomidetay/01.04.2012/1522562/default.htm>

<http://www.spk.gov.tr/>

<http://www.taraf.com.tr/yazilar/nese-duzel/unal-tekinalp-patronlardan-hukumete-buyuk-baski/21554/>

<http://www.tbmm.gov.tr/>

<http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem24/yil01/ss303.pdf>

<http://www.tobb.org.tr/BilgiErisimMudurlugu/Sayfalar/KurulanKapananSirketistatistikleri.php>

<http://www.turmob.org.tr/>

[http://www.yenitk.com/files/downloads/PageFiles/%7B3dd13532-5946-4141-ad36-c59359ac1dc7%7D/Files/TUSIAD\\_Ikinci%20Gorus.pdf](http://www.yenitk.com/files/downloads/PageFiles/%7B3dd13532-5946-4141-ad36-c59359ac1dc7%7D/Files/TUSIAD_Ikinci%20Gorus.pdf)

[http://www.zaman.com.tr/newsDetail\\_openPrintPage.action?newsId=1290785](http://www.zaman.com.tr/newsDetail_openPrintPage.action?newsId=1290785)

## ÖZ GEÇMİŞ

### KİŞİSEL BİLGİLER

Adı, Soyadı: Saliha Büşra BAYAT

Uyruğu: Türkiye (TC)

Doğum Tarihi ve Yeri: 11 Temmuz 1989, Sivas

Medeni Durumu: Bekâr

Tel: +90 506 637 53 15

Fax: +90 346 221 62 62

email: salihabusrabayat@gmail.com

Yazışma Adresi: Aynalı Çarşı Kat 4/401 Sivas / Merkez

### EĞİTİM

Derece	Kurum	Mezuniyet Tarihi
Yüksek Lisans	Erciyes Üniversitesi S.B.E. - İşletme	2015
Lisans	Ankara Üniversitesi S.B.F. - İşletme	2011
	Karadeniz Teknik Üniversitesi H.F. - Hukuk	Devam Ediyor
Lise	Cumhuriyet Anadolu Lisesi, Sivas	2007

### İŞ DENEYİMLERİ

Yıl	Kurum	Görev
2012- Halen	TÜRMOB	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Stajyeri

### YABANCI DİL

İngilizce